



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15586.000657/2009-57  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.823 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de novembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** ADM DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**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 n° 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n° 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 n° 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores associados aos pagamentos efetuados a título de previdência privada e aos planos médicos e odontológicos vinculados aos dependentes, vencidos o conselheiro Martin da Silva Gesto (relator), que deu provimento integral ao recurso, e o conselheiro Ronnie Soares Anderson, que deu provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo de Sousa Sateles.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Marcelo de Sousa Sateles, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Andréa de Moraes Chieregatto e Ronnie Soares Anderson.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 15586.000657/2009-57, em face do acórdão nº 12-27.287, julgado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), em sessão realizada em 25 de novembro de 2009, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

*“Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, referente às contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais (Terceiros).*

*2. O valor do presente lançamento é de R\$ 439.665,90, consolidado em 22/07/2009.*

*3. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 450/462), o crédito lançado tem origem no pagamento das seguintes prestações em benefício dos seus segurados, sem o recolhimento das contribuições previdenciárias:*

*- Pagamento de Previdência Privada Complementar a apenas parte dos segurados da empresa; e*

*- Assistência Médica/Odontológica em desacordo com a legislação, por ser estendido aos dependentes e oferecer planos diferenciados aos diretores e gerentes.*

3.1. Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais pela prática, em tese, do ilícito previsto no artigo 337-A do Código Penal (Decreto-Lei 2.848/1940).

4. Toda fundamentação legal do lançamento encontra-se discriminada no anexo "Fundamentos Legais do Débito — FLD".

5. Notificada pessoalmente do Auto de Infração, em 28/07/2009, a interessada apresentou impugnação em 27/08/2009, de fls. 501/526, com a comprovação da legitimidade da outorgada que a assina (fls. 527/537), aduzindo as seguintes alegações:

5.1. A Impugnante sempre zelou pelo cumprimento das normas legais e fiscais, e franqueou aos Auditores Fiscais todo o suporte documental de todas as suas transações relativa ao ano de 2005.

5.2. Não procede o lançamento relativo a planos de saúde pagos aos funcionários, pois embora haja diferenciação na oferta de planos aos empregados, a lei fala que a cobertura deve ser estendida a todos, e não que deve ser a mesma cobertura a todos. Além disto, o cálculo está equivocado, pois os empregados com dependentes efetuam o pagamento de parte do valor, além de considerar um custo único para todos os funcionários, quando os valores são diferenciados.

5.3. O lançamento realizado em relação aos pagamentos de Plano de Previdência Privada não pode prosperar, pois, segundo análise do contrato do plano gerador de benefício livre, todos os empregados podem participar do plano, conforme Plano de Benefícios da ADM.

5.4. Afirma que o plano de previdência privada visaria complementar a aposentadoria oficial, e, portanto, aqueles trabalhadores que recebem abaixo do teto da previdência social não tem necessidade de aderir a este programa. Apenas não modificou o valor de R\$ 1.200,00, que era o teto na época de firmado o acordo de benefícios, em função do artigo 468 da CLT, pois a alteração periódica deste teto poderia prejudicar os empregados.

5.5. Alega que é impossível a flexibilização do plano de previdência privada a todos os empregados, independente do salário, pois não há complementação a ser feita no caso do empregado ter salário já inferior ao limite máximo do salário de contribuição.

Isto equivaleria a tratar de modo diferente o empregado que ganha salário superior, pois o de menor valor teria um benefício que o outro nunca auferiria.

5.6. Defende que os valores depositados pela empresa em planos de previdência privada não integram o patrimônio do empregado, pois só podem ser sacados ou usufruídos vitaliciamente após cumpridas algumas exigências de tempo de contribuição e idade mínima. Assim, se não integra o patrimônio do empregado, não pode ser considerado remuneração.

5.7. A Impugnante cumpre fielmente os requisitos da Lei Complementar 109/2001, pois disponibiliza o acesso ao plano a

*todos os seus empregados, mas pela lógica do sistema, a complementação só é viável àqueles que tem remuneração superior ao valor do maior salário de benefício.*

*5.8. A hipótese jurídica que ensejaria o nascimento da obrigação tributária não ocorreu, logo não há que se falar em contribuições devidas. A CLT excluiu expressamente a parcela paga a título de previdência privada, sem estabelecer qualquer requisito, devendo esta lei ser utilizada como fonte de interpretação da Lei 8.212/91. Acosta julgados do Conselho de Recursos Fiscais da Previdência Social.*

*5.9. Os planos de saúde custeados pela empresa não podem ser considerados como salário de contribuição, por força do artigo 28, da Lei 8212/91. Não pode haver conceitos diferentes de salário para o direito previdenciário e para o direito trabalhista, pois ambos se fundam no artigo 7º. da Constituição Federal. O conceito do artigo 458 da CLT não pode ser alterado por nenhuma outra lei. O artigo 458 da CLT exclui o pagamento de plano de saúde do conceito de salário.*

*5.10. A dúvida acerca da incidência de contribuição sobre o valor do seguro saúde deu-se a partir da modificação da Lei 8.212/91 pela Lei 9.528/97, que modificou a redação do artigo 28 da Lei 8212/91, sem modificar a redação do artigo 458 da CLT. Assim, houve revogação tácita do artigo 28, §9º, "q" da Lei 8.212/91, pela Lei 10.243/2001*

*5.11. A lei em nenhum momento fala de prestar a mesma assistência a todos os empregados, mas sim que a cobertura abranja a totalidade dos mesmos. O fato de haver plano diferenciado para gerentes e diretores não está previsto em lei como fator de inclusão dos valores pagos a título de assistência médica e odontológica ao conceito de salário de contribuição. Também combate o fato de se ter considerado a extensão do benefício aos dependentes diretos dos empregados.*

*5.12. O artigo 444 da CLT autoriza a flexibilidade nas negociações laborais, podendo as partes negociar livremente os benefícios e suas obrigações.*

*5.13. Requer a improcedência do lançamento.*

*6. É o Relatório."*

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pela contribuinte. Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 579/597, no qual reitera as alegações trazidas em impugnação.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Pagamentos efetuados a título de Previdência privada.**

As regras para que os valores pagos pela empresa para contratação de planos de previdência complementar para seus empregados, sem que estes valores sejam considerados salário de contribuição, estão explicitadas no artigo 28, § 9º, alínea "p" da Lei 8.212/91, abaixo transcrito:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº9.528, de 10/12/97)*

*[...]*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CL T; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

Da análise do Relatório Fiscal do Auto de Infração, item 3.1. e subitens, verifica-se que a autoridade lançadora compreendeu que a contribuinte não respeitou todos os requisitos necessários arrolados no dispositivo acima. Isto porque, analisando o Plano de Benefícios da ADM (acostados aos autos do processo 15586.000656/2009-11, DEBCAD 37.158.375-6, fls. 810/814), verificou-se que este dispõe claramente que para os empregados com salário abaixo de R\$ 1.200,00 as regras são bem distintas. Além destes empregados terem direito apenas ao recebimento de um pagamento no valor de três salários-base quando de sua aposentadoria, e isto caso implementem determinadas condições (mais de 10 anos de empresa e mais de 60 anos), verifica-se que este plano de benefício determina que a opção destes empregados pelo custeio de um plano de previdência privada VGBL não terá contrapartida da empresa.

Pois bem. Entendo por afastar o lançamento fiscal por dois fundamentos. Vejamos.

O **primeiro fundamento** se dá em razão de que, conforme relatado, a Fiscalização apontou como ilegalidade o fato do plano de previdência do Recorrente não ser disponível a todos os empregados, nos termos do artigo 16 da Lei Complementar nº 109/01.

#### **Seção II**

##### **Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas**

*[...]*

*Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.*

É importante observar que o mencionado artigo aplica-se às entidades fechadas de previdência complementar.

Dessa forma, a discussão jurídica trazida aos autos consiste em saber se é possível, nos planos abertos de previdência privada, instituir contribuições diferenciadas para seus participantes.

A Lei Complementar nº 109/2001, ao regulamentar de previdência complementar, fez clara separação entre as normas aplicáveis aos regimes de previdência aberto e fechados.

Isso porque, em seu Capítulo II, ao tratar dos Planos de Benefícios, reserva a Seção I para as Disposições Comuns, previstas nos artigos 6 a 11. A Seção II, que compreende os artigos 12 a 25, trata dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas e, por fim, a Seção III (artigos 26 ao 30), cuida dos Planos de Benefícios das Entidades Abertas.

Dessa forma, cumpre verificar se, ao tratar dos Planos de Benefícios das Entidades Abertas, a mencionada lei, utilizada como fundamento do trabalho fiscal, contempla a possibilidade de benefícios diferenciados para determinada categoria de empregados. A resposta dada pelo artigo 26, § 3º, abaixo transcrito, é afirmativa:

### **Seção III**

#### **Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas**

*Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:*

*I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou*

*II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.*

*§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.*

*2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.*

*§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.*

*§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.*

*§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.*

*§ 6º É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos.*

Pela leitura na norma acima transcrita, fica clara a possibilidade de celebração de plano previdenciário coletivo na modalidade aberta que não abranja todos os empregados e diretores da Pessoa Jurídica, uma vez que pode ser contratado para "grupos de pessoas" que poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador.

Além disso, o artigo 16 da LC nº 109/2001, que estabelece a obrigatoriedade de oferecimento do plano a todos os empregados, trata dos Planos de Benefícios de Entidade **Fechadas** de Previdência Social.

Nesse mesmo sentido, manifestou-se a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica pela decisão proferida no Acórdão nº 9202-003.193, cuja ementa é a seguinte:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004*

**PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. 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 n. 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. (grifou-se)***

Em face do exposto, entendo que, a isenção da tributação dos planos de previdência complementar deve obedecer aos critérios estabelecidos na Lei Complementar n 109/01, dentre os quais, como visto, não está prevista a exigência dos planos serem igualmente aplicável a todos os empregados e diretores.

Em que pese o acima exposto, importa referir ainda, o **segundo fundamento** para afastar o presente lançamento. No que tange a questão apontada pela autoridade lançadora de que o plano de previdência privada da recorrente não estaria disponível a totalidade dos empregados, eis que houve a exclusão dos trabalhadores que recebem abaixo do teto do RGPS, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando do julgamento do acórdão 9202-02.265, na sessão de 08 de agosto de 2012, teve posicionamento diverso ao da autoridade lançadora, consoante verifica-se pela ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004*

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

*A questão da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar não decorre de norma isentiva a ser interpretada literalmente. Em verdade, trata-se de uma imunidade tributária, prevista no art. 202, § 2º da Constituição Federal.*

*A interpretação restritiva, aplicada nas hipóteses de imunidade tributária, não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras exatas. Não conclui demais, nem de menos do que o texto exprime, mas declara o sentido verdadeiro e o alcance exato da norma, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram em sua elaboração.*

*O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.*

*A finalidade precípua da previdência complementar é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS.*

**Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei n.º 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS, caracterizado está que este plano de previdência complementar encontra-se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.**

*Recurso especial negado.*

Ocorre que a questão da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar não decorre de norma isentiva a ser interpretada literalmente. Em verdade, trata-se de uma imunidade tributária, prevista no art. 202, § 2º da Constituição Federal, *in verbis*:

*Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

A imunidade tributária pode ser interpretada extensivamente, não devendo, no caso de imunidade, ser realizada a interpretação restritiva da norma, da mesma forma que realizada com as isenções. A particularidade do caso deve ser considerada, podendo, portanto, ocorrer a interpretação extensiva da imunidade, de modo que se mantenha a não incidência de contribuição previdenciária.

Assim, transcrevo ementa de acórdão do TRF da 1ª. Região, em caso similar, onde também o plano de previdência complementar também não era oferecido a todos os empregados, sendo considerado no caso as particularidades do caso concreto, sendo afastada a contribuição previdenciária no referido julgamento, confirmando-se a sentença de primeira instância:

**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. LEI 8.212/91, ART. 28, I e II. REDAÇÃO ORIGINAL E REDAÇÃO PELA LEI 9.528/97 - ART. 28, § 9º,**



**letra p** (MP 1.596, DE 10/11/1997). **ARRENDAMENTO. OBRIGAÇÃO DE CONTINUAR PAGANDO OS VALORES DO PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PARA OS EMPREGADOS DA ARRENDADA. PARTICULARIDADE. MÉRITO:** O período em questão é de julho de 1995 a fevereiro de 2001 em relação ao SAT e à contribuição ao INCRA.

1 - Consta da petição inicial que em 28/06/1995, firmou a impetante contrato de arrendamento das instalações da Siderúrgica Mendes Júnior S/A, razão pela qual passou a constar nas Carteiras de Trabalho dos empregados oriundos desta última empresa que, "durante a vigência do contrato de arrendamento firmado em 28/06/1995, entre a Belgo-Mineira Participação e Comércio e a Mendes Junior Siderúrgica, o presente contrato ficará sob a responsabilidade da Belgo-Mineira Participação Indústria e Comércio Ltda". / "Em consequência, tornou-se a Impetrante sucessora de todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias relacionadas com os funcionários cedidos pela empresa arrendadora, dentre elas aquelas relativas ao plano de complementação de aposentadoria, a saber, a obrigação de contribuir para a entidade de previdência privada "MENDSPREV". / "Considerando que tais pagamentos (relativos ao plano de complementação de aposentadoria) são feitos pela Impetrante exclusivamente aos empregados oriundos da Siderúrgica Mendes Júnior S/A, que trabalham nas instalações arrendadas e já se beneficiavam do plano de previdência complementar patrocinado pela arrendadora, não tendo sido estendido aos seus demais empregados, entendeu a primeira autoridade impetrada 'que não poderia ela deduzir os valores desembolsados a tal título da base de cálculo da contribuição previdenciária, devendo tais valores integrar o salário-de-contribuição, por não estar o plano de previdência 'disponível à totalidade dos empregados e dirigentes, como exige o Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, no seu artigo 214, parágrafo 9º, inciso XV".

2 - A partir da modificação introduzida pela Lei 9.528, de 10/12/97, há exclusão, de forma expressa, no art. 28, § 9º, letra p, da Lei 8.212/91, do expurgo da base de cálculo do que for pago a título de programa de previdência complementar. No caso, não é devida a consideração feita pela Apelada, com o fim de incidir a contribuição, pois o pagamento a título de previdência complementar é feito somente aos empregados que eram da Mendes Junior, por força do arrendamento levado a efeito, de forma que, não fosse assim, aqueles empregados teriam redução em seu benefício.

3 - Como bem anotado na decisão que deferiu a medida liminar, "o que se vê, no caso, é que não houve redução de vantagem, ao contrário, ela continuou a ser concedida aos empregados que já a vinha obtendo. Só não houve extensão aos empregados da empresa arrendatária, ora impetrante, pois a tal não a obrigava o contrato de arrendamento, pelo qual se tornou sucessora das obrigações e dos direitos da arrendadora, incluído, entre os

últimos, o direito de excluir da base de cálculo da contribuição previdenciária os valores referentes à previdência privada".

4 - Correta a sentença, no fundamento de que, "para o caso concreto, a idéia de discriminação entre os empregados simplesmente não pode ser aceita, uma vez que a complementação de aposentadoria que é paga o é por força da celebração de um contrato de arrendamento". Logo, existem empregados em duas situações juridicamente distintas: os empregados da impetrante, propriamente ditos, e os empregados por sucessão trabalhista (em razão do contrato de arrendamento celebrado)".

5 - Não assumisse a referida obrigação, seria nulo o contrato de arrendamento, nos termos do art. 468 do CLT, pois acarretaria prejuízo ao empregados da sucedida.

6 - Não procede a tese de que a redação original do art. 28, I e II, da Lei 8.212/91, legitimava que a incidência de contribuição sobre os valores pagos ao programa de previdência complementar, dado que a referida verba não detém natureza salarial. Ademais, ela foi concedida a uma generalidade de empregados, aqueles da sucedida, até mesmo, como dito, por força do art. 468 da CLT, de maneira, cabe aplicar ao presente caso o entendimento exposto pelo STJ analisando situação que versava sobre seguros.

7 - "14. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que o seguro de vida em grupo não se sujeita à incidência da contribuição social previdenciária, tanto antes quanto após sua expressa exclusão pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, a qual acrescentou a alínea p ao § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91 nesse mesmo sentido. A razão é que o seguro de vida não representa "salário-utilidade", na medida em que financiado para todos os empregados do sujeito passivo (STJ, REsp n. 441096, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 03.08.04; REsp n. 677751, Rel. Min. Luiz Fux, j. 03.11.05)." (MS 00036727820104036100 - Relator (a) DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRÉ NEKATSCHALOW - TRF3 - QUINTA TURMA eDJF3 Judicial 1 DATA:01/10/2012).

8 - Apelação e remessa oficial improvidas.

(TRF1. AMS 2001.38.01.002104-2-MG. 5ª Turma. Relator Juiz Federal Grigório Carlos dos Santos. Publicado no e-DJF p; 332 de 23/10/2013, grifou-se)

Por tais razões, não é razoável que os empregados e dirigentes que recebam valor menor que a do teto da contribuição à previdência oficial possam aderir a plano de previdência complementar.

Pelas razões expostas, afasto o lançamento fiscal ora analisado.

**Valores pagos a título de assistência médica e odontológica.**

Conforme Relatório Fiscal, este fato gerador refere-se à contribuição previdenciária devida sobre os valores relativos aos serviços de assistência médica e odontológica prestada aos empregados mediante convênio, porém estaria, no entender da

autoridade lançadora, em desacordo com o artigo 28, inciso I, parágrafo 9º, alínea "q" da Lei 8.212/91.

O dispositivo legal referido acima dispõe que:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

Assim, a legislação considera a assistência médica / odontológica como parcela não incidente de contribuição previdenciária, mas impõe uma condição, a de que a cobertura dos planos assistenciais abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Segundo a autoridade lançadora, a abrangência da cobertura dos planos a todos os empregados não foi constatada, mediante análise dos contratos e do programa de benefícios discriminados (incluídos na Relação de Anexos). Deste modo, concluiu que em tais documentos se verifica um tratamento diferenciado para empregados com funções gerenciais e a inclusão de dependentes dos empregados em todos os planos. Portanto, para os empregados com cargos gerenciais foi fornecida uma cobertura assistencial superior a dos demais empregados.

Assim, muito embora a lei exija apenas “que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”, a autoridade da lançadora interpretou a legislação no sentido de que deve haver também a cobertura por um plano idêntico a todos os empregados e diretores.

Ora, não há como concordar com tal interpretação, que vai além do disposto na legislação. Logo, impossível de exigir dos contribuintes uma exigência que a própria lei não prevê como requisito para a isenção.

Portanto, sendo fato incontroverso de que a abrangência era para todos os empregados e dirigentes da empresa, deve ser provido o recurso neste tocante, para afastar os valores pagos a título de assistência médica e odontológica, pois demonstrado que realizado tais pagamentos em conformidade com o artigo 28, inciso I, parágrafo 9º, alínea "q" da Lei 8.212/91.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, Redator Designado

Congratulo o i. Conselheiro Martin da Silva Gesto, pelas bem fundamentadas razões dispostas em seu voto. Entretanto, peço licença para divergir de seu posicionamento apenas em relação à infração **Valores Pagos a Título de Assistência Médica e Odontológica**, por ter incluído os dependentes dos empregados em todos o planos.

Deve-se destacar que os valores referentes aos pagamentos de planos de saúde **extensivos aos dependentes dos funcionários da autuada consistem inegavelmente em salário utilidade**, na medida em que os empregados podem propiciar aos seus dependentes o benefício de usufruírem de um plano de saúde sem que tenham de desembolsar os valores pertinentes às mensalidades do plano.

O caráter de habitualidade do benefício em questão é caracterizado pelos dispêndios mensais que os empregados deixam de efetuar em razão de ter a autuada assumido este encargo.

Dessa forma, fica constatado que o benefício em questão se enquadra no conceito de salário de contribuição fornecido pelo artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Ademais, o que se constata é que só não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de planos de saúde quando os mesmos se amoldarem à hipótese de isenção prevista no parágrafo 9º, alínea “q”, do artigo 28 da Lei 8.212/1991, abaixo transcrito:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*(...)*

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura **abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa**; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nosso)*

O dispositivo em comento não pode ser interpretado extensivamente, uma vez que o artigo 111 do CTN dispõe que deve ser interpretado literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Verifica-se, assim, que o legislador isentou da incidência de contribuições os valores relativos à assistência médica proporcionada aos empregados e dirigentes da empresa, não cabendo interpretação extensiva que alargue os limites da isenção concedida para que esta passe a abranger os valores relativos a planos de saúde proporcionados aos dependentes dos empregados e dirigentes da empresa.

Fica, pois, constatado que em relação aos valores correspondentes **aos planos de saúde de assistência médica e odontológica, disponibilizados aos dependentes, dos empregados/diretores**, o lançamento foi corretamente efetuado, devendo ser mantido o crédito fiscal.

Com relação aos **Valores Pagos a Título de Assistência Médica e Odontológica aos empregados/diretores** devem ser excluídos, contudo, não extensivo aos dispêndios com seus dependentes.

**Conclusão**

Processo nº 15586.000657/2009-57  
Acórdão n.º **2202-004.823**

**S2-C2T2**  
Fl. 633

---

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores associados aos pagamentos efetuados a título de previdência privada, e aos planos médicos e odontológicos vinculados aos dependentes.

(assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles - Redator Designado