

INSPER
LL.C. EM DIREITO EMPRESARIAL

RENAN FILLIPE DOMINGOS

**A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE DISPÊNDIOS
RELATIVOS À ASSISTÊNCIA MÉDICA: NOVO PRECEDENTE DO CONSELHO
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E AS MUDANÇAS
TRAZIDAS PELA LEI 13.467/2017 (REFORMA TRABALHISTA) AOS ARTIGOS
458 DA CLT E 28, § 9º, ALÍNEA “q” DA LEI 8.212/1991.**

SÃO PAULO

2017

RENAN FILLIPE DOMINGOS

**A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE DISPÊNDIOS
RELATIVOS À ASSISTÊNCIA MÉDICA: NOVO PRECEDENTE DO CONSELHO
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E AS MUDANÇAS
TRAZIDAS PELA LEI 13.467/2017 (REFORMA TRABALHISTA) AOS ARTIGOS
458 DA CLT E 28, § 9º, ALÍNEA “q” DA LEI 8.212/1991.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito final para a obtenção do título de
pós-graduado; Insper; Direito Empresarial.

Orientadora: Professora Pamela Gabrielle
Romeu Gomes Roque.

SÃO PAULO

2017

Fillipe Domingos, Renan

A incidência de contribuição previdenciária sobre dispêndios relativos à assistência médica: Novo precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e as mudanças trazidas pela Lei 13.467/2017 (Reforma Trabalhista) aos artigos 458 da CLT e 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/1991. /

Renan Fillipe Domingos. — São Paulo, 2017.

16.f.

Trabalho de Conclusão de Curso (pós-graduação) — Insper, 2017.
Orientadora: Professora Pamela Gabrielle Romeu Gomes Roque.

1. Introdução. 2. Acórdão nº. 9202003.846 – 2ª turma do conselho administrativo de recursos fiscais (CARF) – leading case. 2.1. Contribuição previdenciária e salário de contribuição. 2.2. Isenção tributária x não incidência tributária. 2.3. A incidência de contribuição previdenciária sobre dispêndios de plano médico. 3. A inclusão do §5º ao artigo 458 da CLT e a alteração do art. 28, §9º, “q” da lei 8.212/1991 pela lei nº 13.467/2017 (reforma trabalhista). 4. Conclusão

RENAN FILLIPE DOMINGOS

**A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE DISPÊNDIOS
RELATIVOS À ASSISTÊNCIA MÉDICA: NOVO PRECEDENTE DO CONSELHO
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E AS MUDANÇAS
TRAZIDAS PELA LEI 13.467/2017 (REFORMA TRABALHISTA) AOS ARTIGOS
458 DA CLT E 28, § 9º, ALÍNEA “q” DA LEI 8.212/1991.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito final para a obtenção do título de
pós-graduado; Insper; Direito Empresarial.

DATA DE APROVAÇÃO: __/__/__

BANCA EXAMINADORA

NOME COMPLETO

TITULAÇÃO

INSTITUIÇÃO

NOME COMPLETO

TITULAÇÃO

INSTITUIÇÃO

NOME COMPLETO

TITULAÇÃO

INSTITUIÇÃO

RESUMO

Recentemente o CARF mudou seu entendimento acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre dispêndios relativos à assistência médica, posicionando-se favoravelmente ao fisco. Em paralelo, houve a publicação da Lei nº 13.467/2017 (Reforma Trabalhista), que trouxe importantes modificações relacionadas ao §5º, do art. 458 da CLT e §9º, alínea “q”, do Art. 28 da Lei 8.212/1991. Este estudo objetiva analisar e avaliar o precedente da esfera administrativa, bem como as alterações trazidas pela reforma em relação ao tema conexo.

Palavras Chave: CARF. Reforma Trabalhista. Contribuição Previdenciária. Salário. Salário de Contribuição. Assistência Médica.

ABSTRACT

CARF recently changed its understanding of the incidence of social security contributions on health care expenditures, favorably positioning the tax authorities. At the same time, Law No. 13,467 / 2017 (Labor Reform) was published, which brought important changes related to §5, art. 458 of the Labor Code and §9, letter "q", the Art. 28 of Law 8.212 / 1991. This study aims to analyze and evaluate the precedent of the administrative sphere, as well as the changes brought about by the reform in relation to the related theme.

Keyword: CARF. Labor Law Reform. Social Security Contribution. Salary. Contribution Salary. Health care.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. ACÓRDÃO Nº. 9202-003846 – 2ª TURMA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) – LEADING CASE	8
2.1 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	9
2.2 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA X NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	13
2.3. A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE DISPÊNDIOS DE PLANO MÉDICO	15
3. A INCLUSÃO DO §5º AO ARTIGO 458 DA CLT E A ALTERAÇÃO DO ART. 28, §9º, “q” DA LEI 8.212/1991 PELA LEI Nº 13.467/2017 (REFORMA TRABALHISTA)...	17
4. CONCLUSÃO	21
REFERÊNCIAS	23

1. INTRODUÇÃO

Neste artigo científico busca-se observar e analisar a inversão de posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e as mudanças trazidas pela Reforma Trabalhista (Lei 13.467/2017), em relação a incidência de contribuição previdenciária sobre dispêndios relativos à assistência médica.

O posicionamento do conselho, em relação a este tema, era favorável ao contribuinte desde 2009, contudo, através do Acórdão nº 9202-003846, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), este posicionamento tornou-se favorável ao fisco. Esta decisão representa importante precedente (*leading case*), pois este entendimento, caso se consolide, faz com que o contribuinte (empresas), retome discussão jurídica anteriormente ultrapassada, avaliando os seus respectivos impactos.

Em contrapartida, a Reforma Trabalhista introduz diversas mudanças significativas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e em legislações esparsas. Sendo relevante para este trabalho, duas consideráveis modificações, quais sejam: a criação do §5º no art. 458 da CLT e a alteração da alínea “q”, do §9º, art. 28 da Lei 8.212/1991. Tais mudanças tratam, especificamente, da exclusão dos valores relativos a assistência médica da composição do salário e do salário de contribuição do empregado.

Há íntima relação entre a composição do salário de contribuição e a contribuição previdenciária a cargo das empresas, pois o primeiro é base de cálculo para o segundo. Portanto, os fundamentos do *leading case* devem ser analisados detalhadamente, visto que foram proferidos antes da vigência da Reforma Trabalhista, e como elucidado acima, esta trouxe importantes mudanças em relação ao tema, que igualmente, serão estudadas para estabelecer as bases de entendimento de futuras decisões administrativas, ou mesmo judiciais.

Os principais pontos do julgado serão dissecados em capítulos específicos, visando confrontá-los com o ponto de vista de doutrinadores e da jurisprudência. Do mesmo modo, as alterações carreadas pela Reforma Trabalhista serão contextualizadas frente as motivações do legislador que as idealizou, bem como os possíveis impactos que entendimentos dissonantes podem trazer ao meio social.

O texto será iniciado a partir da decisão proferida pelo CARF (*leading case*) e seus principais pontos. Em seguida, serão examinados os conceitos basilares do acórdão, com o detalhamento dos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. Por fim, a Reforma Trabalhista será abordada em relação as mudanças citadas anteriormente, contextualizando-as frente a outras alterações anteriores e sob a ótica da motivação legislativa.

Atualmente o tema torna-se relevante frente a um novo posicionamento da esfera administrativa especializada e das mudanças na CLT e em legislações esparsas, justificando-se a abordagem explanada acima, a fim de estabelecer, precisamente, o contexto em que tais modificações ocorreram, bem como fomentar a discussão jurídica que servirá de base para futuros entendimentos e decisões sobre os pontos discutidos.

2. ACÓRDÃO Nº. 9202-003846 – 2ª TURMA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) – LEADING CASE

Em nove de março de dois mil e dezesseis (09.03.2016), foi proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o Acórdão nº 9202-003846, cuja ementa explicita:

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 segurados¹.

Esta decisão representa um novo precedente no âmbito do referido Conselho Administrativo, visto que se posiciona de forma contrária ao contribuinte em relação ao tema. A partir deste julgado há uma inversão de entendimento, pois desde 2009 o colegiado possuía entendimento desfavorável a União Federal e favorável ao contribuinte.

A seguir, detalhamos os argumentos desta decisão ponto a ponto, porém, em suma, sua fundamentação é estreita em afirmar que a concessão de assistência médica deve ser “equivalente” a todos os funcionários, transcrevendo o disposto no §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991², evocando o art. 111³ do Código Tributário Nacional (CTN), para

¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9202003.846 – 2ª Turma. Publicado em 13/04/2016. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Mubea do Brasil Ltda. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Brasília, 09 de março de 2016. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acessado em 28/05/2017.

² “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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”

³ “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

asseverar a necessidade de interpretação literal de preceito legal que confira “isenção”. Portanto, a assistência médica não foi fornecida aos empregados nos exatos termos da lei, logo, integrarão o salário de contribuição dos empregados, sendo base de cálculo da contribuição previdenciária.

A decisão do colegiado não foi unânime, tendo sido proferida por maioria de votos, demonstrando que o tema ainda não possui entendimento sedimentado dentro da câmara superior do CARF.

O acórdão está dividido em três partes, em que apenas o ponto “a” está relacionado ao tema tratado neste artigo. Assim, passamos a analisar este ponto do Acórdão nº 9202-003846, de forma pormenorizada.

O voto vencedor inicia elencando os argumentos do recurso apresentado pela Fazenda Nacional (recorrente). O referido recurso elucida que a exigência do dispositivo legal, qual seja, o §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991, é a disponibilidade de assistência médica (plano de saúde), a todos os empregados e dirigentes da interessada (MUBEA DO BRASIL LTDA.).

Após, dá prosseguimento aos fundamentos do recurso, expondo a situação fática, em que a recorrente argumenta que não haviam benefícios extensíveis a todos os empregados, estando descaracterizada a isenção concedida pela norma citada acima.

A recorrente lastreia sua argumentação em decisão de outra conselheira do CARF, esclarecendo que a hipótese de isenção tributária contida na norma se dá quando há soma de dois requisitos, sendo eles, a extensão de assistência médica a todos os empregados (universalidade) e que a cobertura a eles deve ser idêntica (homogeneidade).

Assim, a relatoria aplica ao caso o art. 111, II, do CTN, afirmando que a interpretação de normas tributárias que outorgam isenção deve ser literal. Finaliza o voto, concluindo que a assistência médica não abrangeu todos os empregados nos exatos termos do §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991, deste modo, os dispêndios (objeto da autuação fiscal) constituem base de cálculo para contribuição previdenciária.

2.1 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

As contribuições sociais, denominação trazida no bojo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), foram inseridas no texto constitucional no capítulo

concernente ao Sistema Tributário Nacional, nos artigos 149⁴ e 195⁵, em que o primeiro trata de normas gerais para instituição das contribuições sociais, e o segundo, especialmente em relação a Seguridade Social.

Observando os dispositivos citados acima, verificamos que no plano social, a Constituição Federal de 1988 possibilitou a criação de contribuições sociais pela União, visando o financiamento da atividade estatal, sobretudo em relação a Seguridade Social, tornando-as instrumentos de atuação da União na sociedade⁶.

O art. 195, *caput* e §10⁷, preveem que os recursos advindos das contribuições sociais instituídas por esta norma, terão a finalidade de fomentar (financiar) a Seguridade Social, o Sistema Único de Saúde (SUS) e ações de assistência social dos demais entes da Federação.

Assim, a partir destes permissivos constitucionais, foram inseridas em legislações especiais, como a Lei 8.212/1991, contribuições para fomento das atividades relacionadas a Seguridade Social (saúde, previdência e assistência social)⁸.

Buscando conceituar as contribuições sociais, oriundas da Constituição Federal de 1988, Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari, entendem serem valores que os filiados contribuem e que o Estado constitui, objetivando a manutenção e custeio de benefícios fornecidos por este⁹.

Ainda nesta senda, *Ruprecht* aclara que a contribuição em estudo, se trata de uma determinação legal, para que ambos, indivíduos e entidades, cooperem para custear os gastos com a Seguridade Social¹⁰

Após ilustrar as bases que criaram as contribuições em análise e as conceituarmos, examinaremos a análise de sua natureza jurídica. Para Wladimir Novaes Martinez, “a natureza

⁴ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

⁵ “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:”

⁶ Direito tributário brasileiro/ Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p.74-75.

⁷ “Art.195. [...]”

⁸ §10º. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. ”

⁹ Direito previdenciário: regime geral de previdência social e regras constitucionais dos regimes próprios de previdência social / Marcelo Leonardo Tavares – 16ª ed. rev. e atual. – Niterói, RJ: Impetus, 2015, p. 290.

⁹ Manual de direito previdenciário/ Carlos Alberto Pereira de Castro, João Batista Lazzari. – 19. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 235.

¹⁰ Direito da seguridade social. São Paulo: LTR, 1996, p. 96 apud Manual de direito previdenciário/ Carlos Alberto Pereira de Castro, João Batista Lazzari. – 19. ed. rev., atual. e ampl.- Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 235.

jurídica da exação previdenciária é a área na qual o Direito Previdenciário mais se relaciona com o Direito Tributário (...).¹¹

A partir desta assertiva, verificamos que as contribuições sociais, principalmente aquelas destinadas a Seguridade Social, tem uma relação íntima, intrínseca com o Direito Previdenciário. Todavia, o texto constitucional de 1988, ao inserir tais contribuições no capítulo destinado ao Sistema Tributário, estabelecendo obrigações legais aos contribuintes, também as atrelou ao Direito Tributário.

Neste sentido, Luciano Amaro, brilhantemente, traz a lume diferenciação entre as contribuições e os impostos, visto que ambos são obrigações impostas ao contribuinte. O doutrinador explana que “as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados à execução de uma atividade estatal e paraestatal específica (...).¹²

Tendo em vista a dificuldade em se determinar com exatidão a natureza jurídica das contribuições sociais, surgiram teorias doutrinárias acerca do tema, conquanto, podemos estabelecer as mais significativas: fiscal, parafiscal e da exação *sui generis*.¹³

A teoria fiscal¹⁴ parte da premissa que a contribuição para Seguridade Social tem natureza tributária, visto que seria uma obrigação legal imposta ao contribuinte e arrecadada pelo ente público, com a finalidade específica de financiar a saúde, previdência e assistência social. Está prevista no capítulo destinado ao Sistema Tributário e mesmo não se enquadrando como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, sua natureza fiscal permanece.

Entretanto, em sentido oposto, a teoria parafiscal¹⁵ justifica afastar a natureza fiscal, lastreada no argumento de que tais contribuições visam suprir incumbências que não seriam próprias do Estado, como o pagamento de benefícios previdenciários. Assim, a receita advinda destas imposições legais é destinada ao atendimento das necessidades de determinados grupos, categorias profissionais e econômicas, portanto, tem dotação orçamentária própria e regime especial de contabilização financeira, diverso do orçamento da União.

¹¹MARTINEZ, Wladimir Novaes. Curso de direito previdenciário. Tomo I – Noções de direito previdenciário. São Paulo: Ltrt, 1997, p.241 apud Manual de direito previdenciário/ Carlos Alberto Pereira de Castro, João Batista Lazzari. – 19. ed. rev., atual. e ampl.- Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 236.

¹² Direito tributário brasileiro/ Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p.

¹³ Manual de direito previdenciário/ Carlos Alberto Pereira de Castro, João Batista Lazzari. – 19. ed. rev., atual. e ampl.- Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 236.

¹⁴ Ibidem, p.236-237.

¹⁵ Ibidem, p.237.

Por fim, temos a teoria da exação *sui generis*¹⁶, que defende a natureza diversa das contribuições sociais (Seguridade Social), nem fiscal e nem parafiscal. Traduzindo-se em cominação estatal anômala, estabelecida na Constituição Federal de 1988 e nas legislações esparsas, tendo natureza jurídica especial.

Paralelamente a tais discussões doutrinárias, Marcelo Leonardo Tavares assevera que as contribuições sociais têm natureza jurídica tributária (fiscal)¹⁷, tendo inclusive sido objeto de decisão da suprema corte brasileira (Superior Tribunal Federal - STF) neste mesmo sentido (teoria fiscal). Dessa forma, devem observar as normas de Direito Tributário e seus princípios, a exemplo, a estrita legalidade, irretroatividade etc.

Corroborando este entendimento, o ilustre doutrinador, Roque Antonio Carrazza, também defende a natureza tributária das contribuições à Seguridade Social:

(...) as ‘contribuições’ são, sem sombra de dúvida, tributos uma vez que devem necessariamente obedecer a regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil. Estamos, portanto, que estas ‘contribuições sociais’ são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar).¹⁸

Analisando os diversos posicionamentos acerca da natureza jurídica das contribuições sociais, entendemos que estas tem natureza fiscal, pois foram inseridas na Constituição em capítulo destinado a regular o Sistema Tributário Nacional, estando sujeitas ao regime característico dos tributos, suas regras e princípios, com exceção do princípio da anterioridade¹⁹, pois que §6º, do art. 195 da Constituição Federal de 1988, estabelece regra especial as contribuições destinadas a Seguridade Social, cujo prazo para exigência é de noventa dias após a publicação da lei que as institui, modifica ou majora.

Não poderíamos deixar de comentar, mesmo que de forma concisa, acerca do ‘salário de contribuição’, visto tratar-se de contribuição social a cargo dos trabalhadores, conforme prevê o ‘Regulamento da Previdência Social’ (Decreto nº 3.048 de 1.999), em seu art. 195, § único, inciso III²⁰ e o art. 28, inciso I da Lei 8.212/1991²¹.

¹⁶ Ibidem, p. 237.

¹⁷ Direito previdenciário: regime geral de previdência social e regras constitucionais dos regimes próprios de previdência social / Marcelo Leonardo Tavares – 16ª ed. rev. e atual. – Niterói, RJ: Impetus, 2015, p. 286.

¹⁸ CARAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional ..., cit., p. 345 apud Manual de direito previdenciário/ Carlos Alberto Pereira de Castro, João Batista Lazzari. – 19. ed. rev., atual. e ampl.- Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 237.

¹⁹ Manual de direito previdenciário/ Carlos Alberto Pereira de Castro, João Batista Lazzari. – 19. ed. rev., atual. e ampl.- Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 238

²⁰ “Art. 195. No âmbito federal, o orçamento da seguridade social é composto de receitas provenientes (...) Parágrafo único. Constituem contribuições sociais: (...) III - as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário-de-contribuição;”

O salário de contribuição, para Marcelo Leonardo Tavares, em linhas gerais, é “a remuneração em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos vencimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma (...).”²²

Deste modo, o salário de contribuição serve de base de cálculo para a incidência das alíquotas das contribuições previdenciárias dos segurados (exceto o segurado especial), alcançando-se o montante da contribuição dos ‘trabalhadores’, ou seja, os segurados empregados, os domésticos, avulsos, individuais e facultativos²³.

Igualmente, o salário de contribuição tem relação direta com a contribuição previdenciária (social), a cargo das empresas (empregadores), porquanto a alíquota estabelecida legalmente no art. 22, inciso I da Lei 8.212/1991²⁴, incide sobre o que o empregado efetivamente percebe (remuneração), ou seja, a contribuição da empresa terá como base de cálculo o salário de contribuição de seus empregados.

2.2 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA X NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Acórdão nº 9202-003846, proferido pela 2ª Turma da CSRF do CARF, o qual foi anteriormente detalhado, menciona o termo ‘isenção’ em seu texto, invocando artigo do CTN (art. 111, II) para justificar a interpretação literal da norma (§9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991).

Dessa forma, é imperiosa a conceituação de ‘isenção’ e a sua diferenciação em relação a ‘não incidência’, visto tratarem-se de institutos semelhantes, com apenas algumas particularidades que os diferenciam.

²¹ “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;”

²² Direito previdenciário: regime geral de previdência social e regras constitucionais dos regimes próprios de previdência social / Marcelo Leonardo Tavares – 16ª ed. rev. e atual. – Niterói, RJ: Impetus, 2015, p. 304-305.

²³ Manual de direito previdenciário/ Carlos Alberto Pereira de Castro, João Batista Lazzari. – 19. ed. rev., atual. e ampl.- Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 241.

²⁴ “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: 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 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;”

Inicialmente, Rubens Gomes elucida que a norma de isenção “é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido (...)”²⁵, e continua sua preleção diferenciando-a da norma de não incidência, o qual se traduz no “inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador (...)”²⁶.

Observamos, que nesta linha de raciocínio, a isenção decorre de uma norma antecedente, a qual estabelece a incidência tributária e os seus contornos, surgindo subsequentemente, excepcionando esta norma de incidência, ou seja, uma norma é a regra e a outra é a exceção (isenção)²⁷.

Ainda, para Souto Maior Borges, há uma relação lógica entre isenção e não incidência, em que a isenção é uma *hipótese de não incidência tributária qualificada*, pois que “não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo.”²⁸

Por sua vez, Luciano Amaro conceitua não incidência tributária de forma clara e magistral, demonstrando que ela se manifesta em situações que não tem capacidade de criar tributos:

Todos os tributos que *não tem aptidão de gerar tributos* compõem o campo da *não incidência* (de tributo).

Os fatos integrantes do campo da não incidência podem apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fato há que, por se situarem longe dos modelos de situações reveladoras de capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suportes materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olhar as estrelas); outros, embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não o foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia competência para fazê-lo).²⁹

A diferença entre isenção e não incidência, no caso da primeira, pois há necessidade de previsão expressa em lei, outorgando a isenção. No caso da segunda, a norma que estabelece a incidência tributária não prevê determinada situação fática de forma abstrata, podendo ser obtida através da interpretação.³⁰

²⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, póstuma. apud *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. Vittorio Cassone; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins – 18. ed. – São Paulo: Atlas, 2007, p. 127.

²⁶ *Ibidem*, p. 127.

²⁷ *Direito tributário brasileiro*/ Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p.307.

²⁸ BORGES, Souto Maior. *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., pp. 276-277 apud *Curso de Direito Constitucional Tributário*/ Roque Antonio Carrazza. – 29ª Ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 991.

²⁹ *Direito tributário brasileiro*/ Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p.305-306.

³⁰ *Direito previdenciário: regime geral de previdência social e regras constitucionais dos regimes próprios de previdência social* / Marcelo Leonardo Tavares – 16ª ed. rev. e atual. – Niterói, RJ: Impetus, 2015, p. 305.

Esta discussão acerca da diferença entre estes dois institutos do Direito Tributário foi tamanha, que o pleno do STF ao julgar, em 22.05.2002, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286-4-RO, foi preciso ao elucidar:

A não incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma.

A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei a regra jurídica da tributação.³¹

Independente das teorias e discussões sobre as normas de isenção e não incidência, a interpretação literal prevista no Art. 111, itens I e II do CTN para as normas de isenção, “não afastam as demais técnicas exegéticas usualmente empregadas pelo aplicador do direito.”³².

Portanto, segundo o que foi exposto neste capítulo, a interpretação literal do §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991, dada pelo Acórdão nº 9202-003846, pode ser discutida, pois há possibilidade de enquadrá-la como norma de não incidência tributária. E ainda que se considere este parágrafo norma que outorga isenção, não podemos nos distanciar dos métodos de interpretação do direito positivo, porquanto estaríamos apenas reproduzindo roboticamente o texto legal, assumindo o risco de causar mais dúvidas e controvérsias a aqueles que são onerados pelos tributos, os contribuintes.

2.3. A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE DISPÊNDIOS DE PLANO MÉDICO.

Prosseguindo com a análise do *leading case* (Acórdão nº 9202-003846), e seu posicionamento acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre dispêndios de plano médico, notamos que o requisito legal contido no §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991, é a abrangência da ‘totalidade dos empregados e dirigentes da empresa’ fornecedora de assistência médica:

³¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. ADI 2864 AgR / PA - PARÁ. Publicado em 18/08/2006. ADI 2864 AgR, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/2006, DJ 18-08-2006 PP-00018 EMENT VOL-02243-01 PP-00085 LEXSTF v. 28, n. 333, 2006, p. 39-43. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2864%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2864%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qhbgqq6>. Acessado em 05/11/2017.

³² Direito tributário brasileiro/ Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p.311.

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) (grifo nosso).³³

O dispositivo em comento fixa, ao mesmo tempo, a extensão e a condição, sem especificar o tipo de cobertura ou determinar outro requisito que necessite ser preenchido para que a empresa goze da benesse tributária. Não há condicionante na norma atrelando à homogeneidade ou universalidade na cobertura/modalidade de assistência médica.

Neste ponto, remete-se ao axioma *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* ('onde a lei não distingue o intérprete não pode distinguir'), pois não compete ao aplicador do direito positivado, criar distinções que não estão presentes na lei.

Ainda, o §9º do art. 28 demonstra hipóteses em os benefícios concedidos pelas empresas a seus empregados não são considerados como 'salário', embora decorram da relação de trabalho (verbas de caráter indenizatório)³⁴. Neste sentido, Marisa Ferreira dos Santos explicita que não são todos os valores pagos aos empregados que se traduzem em remuneração, senão vejamos:

Porém, nem todas as verbas pagas a empregados ou demais pessoas a serviço do empregador, da empresa ou da entidade a ela equiparada são consideradas remuneração para fins de composição da base de cálculo da contribuição sobre a folha de salários.

O §9º do art. 28 do PCSS relaciona as verbas que não integram o salário de contribuição do segurado e que não são consideradas remuneração para fins de cálculo da contribuição devida pela empresa (art. 22, §2º, do PCSS).³⁵

Portanto, o fornecimento de assistência médica aos empregados e dirigentes da empresa não corresponde à contraprestação pelo serviço prestado, mas um benefício acessório que eles recebem, pois é interesse da empresa que estejam em boas condições de saúde para prestação do trabalho de forma regular e a contento.

Outro ponto importante que justifica a benesse tributária concedida pelo legislador, é a função social que a empresa exerce ao disponibilizar plano médico aos funcionários e seus

³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9202003.846 – 2ª Turma. Publicado em 13/04/2016. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Mubea do Brasil Ltda. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Brasília, 09 de março de 2016, p. 4-5. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acessado em 28/05/2017.

³⁴ Direito previdenciário/Miguel Horvath Júnior – Barueri, SP: Manole, 2011, p.123.

³⁵ Direito previdenciário esquematizado/Marisa Ferreira dos Santos; coord. Pedro Lenza. – 3. ed. de acordo com a Lei n. 12.618/2012 – São Paulo : Saraiva, 2013, p. 82.

dependentes, independentemente de pagamento, pois atualmente está cada vez mais raro e mais caro a população, a possibilidade de custear planos de saúde privados, sejam ele individuais ou familiares.³⁶

3. A INCLUSÃO DO §5º AO ARTIGO 458 DA CLT E A ALTERAÇÃO DO ART. 28, §9º, “q” DA LEI 8.212/1991 PELA LEI Nº 13.467/2017 (REFORMA TRABALHISTA).

Em 14 de julho de 2017, através da publicação da Lei 13.467/2017 (Reforma Trabalhista)³⁷, o art. 458 da CLT sofreu modificação importante, sendo incluído em seu texto o §5º, a saber:

§5º O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio ou não, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares, mesmo quando concedido em diferentes modalidades de planos e coberturas, não integram o salário do empregado para qualquer efeito nem o salário de contribuição, para efeitos do previsto na alínea q do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Note-se que há neste parágrafo menção expressa ao §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991, esclarecendo que os custos decorrentes de despesas com planos de saúde, autogeridos (próprios) ou não, não integram o salário do empregado e nem seu salário de contribuição para efeitos da legislação previdenciária vigente, independente das modalidades e coberturas em que é concedido.

As alterações trazidas pela lei apelidada de ‘Reforma Trabalhista’, visam aprimorar as relações trabalhistas, modernizando normas previstas pela CLT e legislações esparsas, que pelo decurso do tempo, não refletiam as interações e pleitos sociais contemporâneos. A exposição de motivos da referida reforma demonstra essas assertivas, em seu primeiro parágrafo visualizamos o que os legisladores pretendiam com este projeto legislativo:

³⁶ GARÇON, Juliana. Plano de saúde individual: mais raro e caro, 2015. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/defesa-do-consumidor/plano-de-saude-individual-mais-raro-caro-15848792>. Acessado em 05/11/2017 – 00:29.

³⁷ BRASIL. Lei 13.467, de 13 de julho de 2017. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Diário Oficial da União - Seção 1 - 14/7/2017, Página 1 (Publicação Original). <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13467-13-julho-2017-785204-publicacaooriginal-153369-pl.html>. Acessado em 12/11/2017.

1. Submetemos à elevada consideração de Vossa Excelência a anexa proposta de Projeto de Lei que altera o Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943 - CLT, para aprimorar as relações do trabalho no Brasil, por meio da valorização da negociação coletiva entre trabalhadores e empregadores, atualizar os mecanismos de combate à informalidade da mão-de-obra no país, regulamentar o art. 11 da Constituição Federal, que assegura a eleição de representante dos trabalhadores na empresa, para promover-lhes o entendimento direto com os empregadores, e atualizar a Lei n.º 6.019, de 1974, que trata do trabalho temporário.³⁸

Há ainda, a necessidade de ressaltar que esta alteração não foi a única neste sentido, pois a Lei nº 10.243/2001³⁹ também modificou o texto do art. 458 da CLT, incluindo o §2º e seus incisos, determinando que não seriam considerados salário todas as utilidades previstas nos itens I a VI⁴⁰, uma vez que a concessão destes benefícios pelo empregador suplementa a atuação que incumbe ao Estado⁴¹, ou seja, a iniciativa privada exercendo papel originalmente atrelado ao Governo Federal.

Tal afirmação é corroborada pela exposição de motivos constante do Projeto de Lei nº 3.523/2000, que posteriormente seria convertido na Lei nº 10.243/2001 (citada acima), o qual destacamos o parágrafo quarto:

4. A proposta modifica, ainda, o §2º do art. 458 da CLT, que dispõe sobre salário in natura, para determinar que os benefícios, concedidos pelo empregador, relativos a educação, transporte, assistência médica, hospitalar e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais e previdência privada, não integram salário. A carência de serviços e benefícios sociais indica a conveniência de estimular as empresas a concederem benefícios que

³⁸ BRASIL. Projeto de Lei nº 6.787/2016, de 23 de dezembro de 2016. NOVA EMENTA: Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1520055&filename=PL+6787/2016. Acessado em 12/11/2017.

³⁹ BRASIL. Lei 10.243, de 19 de junho de 2001. Acrescenta parágrafos ao art. 58 e dá nova redação ao § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Diário Oficial da União - Seção 1 - Eletrônico - 20/6/2001, Página 1 (Publicação Original). <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2001/lei-10243-19-junho-2001-329744-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acessado em 12/11/2017.

⁴⁰ “ Art. 458. (...) § 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III - transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV - assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V - seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI - previdência privada;

⁴¹ Direito do Trabalho/ Pedro Paulo T. Manus – 16. ed. – São Paulo: Atlas, 2015, p. 129.

proporcionem aos trabalhadores maior segurança e satisfação, sem ônus subsequente de outra natureza. A proposta atende a essas expectativas desvinculando tais benefícios do salário.⁴²

Ao analisarmos as exposições de motivos de ambas as leis que trouxeram mudanças importantes ao art. 458 da CLT, verificamos que a intenção do legislador, tanto no ano de 2001 quanto no ano de 2017, foi modernizar a legislação trabalhista vigente, para que as novas tendências e demandas sociais fossem atendidas, sobretudo no que tange os contornos do que vem a ser o ‘salário’ percebido pelo empregado.

Não há como desvincular a interpretação das normas jurídicas do *animus* do legislador que as idealizou e propôs, visto que a realidade social, as interações pessoais, as relações trabalhistas etc., são consideradas para a propositura de atualizações legislativas, e não observar tais motivações ao interpretar a norma, significa também negligenciar os anseios da sociedade.

Seguindo este raciocínio, destaca-se, principalmente, o inciso IV do §2º e o § 5º do art. 458 da CLT, pois que ambos os dispositivos legais foram incluídos por alterações legislativas e ambos tratam do tema ‘assistência médica’. Deste modo, é manifesta a intenção do legislador e objetivo das leis em excluir da composição do salário (inclusive o salário de contribuição), os valores decorrentes de assistência médica, e conseqüentemente, desonerar o empregador.

Ainda, nesta senda, conforme citado no início deste capítulo, o §5º do art. 458 da CLT, menciona expressamente o §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991, visto que ambos os dispositivos regulam a questão relativa a ‘assistência médica’, e desse modo, estão ligados intimamente.

Por isto, a Reforma Trabalhista também trouxe alteração a alínea “q”, do §9º, aludido acima, excluindo sua parte final, vejamos o texto atualizado:

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)⁴³

⁴² BRASIL. Projeto de Lei nº 3.523/2000, de 01 de setembro de 2000. Acresce dispositivos ao art. 58 e dá nova redação ao § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Publicação Inicial. DCD 01 09 00 PAG 44935 http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F773250A6E57317AB7D3E39FF1761D52.node2?codteor=1121542&filename=Avulso+-PL+3523/2000. Acessado em 12/11/2017.

⁴³ BRASIL. Lei 13.467, de 13 de julho de 2017. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de

Nota-se que a parte final do texto antigo foi retirada, qual seja: “*desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa*”⁴⁴. Esta importante mudança, evidencia o espírito da referida reforma em aprimorar e aclarar os dispositivos da CLT e das legislações esparsas relacionadas.

Esta alteração não foi a primeira alteração considerável sofrida pelo art. 28 da Lei 8.212/1991, pois que a alínea “q”, do § 9º deste artigo, foi introduzida através da Lei nº 9.528/1997, obra da conversão em lei da Medida Provisória (MPV) nº 1.523-13/1997. Destacamos os parágrafos nº 18 e 19 da citada medida, uma vez que demonstram a intenção do legislador em demarcar os contornos da ‘remuneração’ do empregado, conforme notadamente explanado pelo Relator Marcelo Milton da Silva Risco (Acórdão nº 2201003.736 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF)⁴⁵, observemos:

18. Nesse sentido, faz-se necessária a alteração de vários dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, e Consolidação da Leis do Trabalho- CLT.

19. A alteração do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, faz-se necessária para melhor caracterizar o salário-de-contribuição, identificado, detalhadamente, as parcelas que o integram e as que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, possibilitando maior segurança ao contribuinte nessa obrigação que ora se lhe pretende imputar, além de reunir num só ato legal diversas disposições esparsas em várias leis. Por outro lado, é antecipada, no âmbito da Previdência Social, a alteração do conceito de remuneração, para fins de incidência de contribuição previdenciária, visando unificação com o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço-FGTS, que, em breve, dar-se-á na área trabalhista.⁴⁶

Dessa forma, é cristalino já no ano de 1997, a intenção de conferir segurança jurídica ao contribuinte, determinando as parcelas que não seriam objeto de incidência de contribuição previdenciária e, portanto, aprimorando o que seria considerado ‘salário de contribuição’. As

maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Diário Oficial da União - Seção 1 - 14/7/2017, Página 1 (Publicação Original). <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13467-13-julho-2017-785204-publicacaooriginal-153369-pl.html>. Acessado em 12/11/2017.

⁴⁴ BRASIL. Lei nº 8.212/1991, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 14/8/1998, Página 1 (Republicação Atualizada) <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1991/lei-8212-24-julho-1991-363647-norma-pl.html>. Acessado em 15/11/2017.

⁴⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2201003.736 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Publicado em 09/08/2017. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Norsa Refrigerantes Ltda. Relator: Marcelo Milton da Silva Risco. Brasília, 04 de julho de 2017. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acessado em 04/11/2017.

⁴⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2201003.736 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Publicado em 09/08/2017. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Norsa Refrigerantes Ltda. Relator: Marcelo Milton da Silva Risco. Brasília, 04 de julho de 2017, op. cit., p. 12.

duas modificações, em 1997 e em 2017 (Reforma Trabalhista), têm a intenção de delinear, especialmente a reforma, com precisão e de forma definitiva, o campo de incidência das ‘contribuições previdenciárias’ e a composição do ‘salário de contribuição’, anteriormente explanados no capítulo 2.1.

Conclui-se, sobretudo, que as alterações introduzidas pela Lei 13.467/2017 – Reforma Trabalhista, ao art. 458 da CLT e §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991, demonstram, categoricamente, a finalidade de retirar do campo de incidência das contribuições previdenciárias, os dispêndios concernentes à assistência médica, evitando interpretações diversas daquela idealizada inicialmente pelo legislativo, a exemplo do *leading case* (Acórdão nº. 9202-003846), tratado no capítulo 2.

Finalmente, retirar a benesse tributária deste benefício (plano médico), através de interpretações que impõem requisitos diversos que não estão previstos na lei, importa na quebra da ‘segurança jurídica’ ao contribuinte (empregador), citada no parágrafo 19 da MPV nº 1.523-13/1997. Ocorre assim, verdadeiro desestímulo à iniciativa privada em conceder assistência médica a seus empregados, em que todos perdem com isto, visto que ela supre, em parte, a deficiência do SUS em atender satisfatoriamente a população⁴⁷.

4. CONCLUSÃO

O desenvolvimento deste artigo científico possibilitou visualizar que a observância das motivações do legislador ao estabelecer normas que impliquem em obrigações aos contribuintes (§9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991), são importantes para que se evite interpretações diversas do espírito que norteou a criação destas normas. Além disso, verificamos que modificações legislativas, em regra, tem a intenção de dirimir controvérsias jurídicas e atender as demandas sociais contemporâneas.

Analisando o *leading case* (Acórdão nº. 9202-003846), nota-se que o precedente proferido pelo CARF contém conceitos importantes e complexos. Assim, fez-se necessário analisar ponto a ponto as minúcias trazidas pela decisão, concluindo que a inversão de entendimento, desfavorável ao contribuinte, contém fundamentos que podem ser prontamente questionados na esfera judicial, possibilitando obter decisões favoráveis ao contribuinte

⁴⁷ GRILLO, Fabiana. Metade da população espera até seis meses para marcar uma consulta no SUS, revela pesquisa, 2014. Disponível em: <https://noticias.r7.com/saude/metade-da-populacao-espera-ate-seis-meses-para-marcara-uma-consulta-no-sus-revela-pesquisa-12082014>. Acessado em 13/11/2017 – 00:52.

(empresas), em que pese o precedente ter sido proferido por maioria de votos, refletindo que o referido conselho também não tem entendimento pacífico sobre o tema.

O exame das mudanças trazidas pela Lei 13.467/2017 (Reforma Trabalhista) ao art. 458 da CLT e §9º, alínea “q”, do art. 28 da Lei 8.212/1991, em conjunto com as exposições de motivos de modificações anteriores destes mesmos dispositivos, foram fundamentais para alcançarmos a dimensão e abrangência do campo de incidência das contribuições previdenciárias em relação aos dispêndios relativos à assistência médica.

Mormente, a pesquisa de doutrinas e decisões (STF e CARF), foi imperiosa para que pudéssemos delinear os contornos dos conceitos apresentados pelo *leading case*, e a partir deste ponto, estabelecer relação lógica com diversos conceitos multidisciplinares, a exemplo, das normas de isenção e de não incidência, bem como a origem constitucional e destinação das chamadas ‘contribuições sociais’.

É notório que a Reforma Trabalhista se torna tema cada vez mais recorrente em discussões jurídicas, pois que se trata de recente e importante alteração de diversos dispositivos das CLT e de legislações esparsas. Assim, tornou-se fundamental trazer as modificações introduzidas pela reforma em relação ao tema ‘assistência médica’, porquanto serão objeto de futuras decisões nas esferas administrativas e judiciais, e desse modo, entendemos que este artigo auxilia a elucidar pontos que, antes da vigência da reforma, eram elemento de controvérsias jurídicas e interpretações diversas.

Nesse sentido, traçar a interpretação mais alinhada com as motivações do legislador, auxilia a definir assertivamente os contornos da norma jurídica positivada. Assim sendo, constatamos que através de interpretações que impõem requisitos diversos que não estão previstos na lei, há verdadeira quebra da ‘segurança jurídica’, implicando em prejuízos, como o citado desestímulo à iniciativa privada em conceder planos de saúde a seus empregados, e em última análise, danos a um número indeterminado de pessoas, já que o sistema de saúde pública não está preparado para abarcar, de maneira satisfatória, a população.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

BALETRIN, Francisco. SARDINHA, Paulo. A saúde das empresas está no CTI, 2016. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/opiniao/coluna/2016/04/05/custear-planos-de-saude-e-cada-vez-mais-inviavel-para-empresas.htm>. Acessado em 23/10/2017 – 14:52

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 2201003.736 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Publicado em 09/08/2017. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Norsa Refrigerantes Ltda. Relator: Marcelo Milton da Silva Risso. Brasília, 04 de julho de 2017. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acessado em 04/11/2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9202003.846 – 2ª Turma. Publicado em 13/04/2016. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Mubea do Brasil Ltda. Relator: Maria Helena Cotta Cardozo. Brasília, 09 de março de 2016. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acessado em 28/05/2017.

BRASIL. Lei 10.243, de 19 de junho de 2001. Acrescenta parágrafos ao art. 58 e dá nova redação ao § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Diário Oficial da União - Seção 1 - Eletrônico - 20/6/2001, Página 1 (Publicação Original). <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2001/lei-10243-19-junho-2001-329744-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acessado em 12/11/2017.

BRASIL. Lei 13.467, de 13 de julho de 2017. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Diário Oficial da União - Seção 1 - 14/7/2017, Página 1 (Publicação Original). <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13467-13-julho-2017-785204-publicacaooriginal-153369-pl.html>. Acessado em 12/11/2017.

BRASIL. Lei nº 8.212/1991, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 14/8/1998, Página 1 (Republicação Atualizada) <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1991/lei-8212-24-julho-1991-363647-norma-pl.html>. Acessado em 15/11/2017.

BRASIL. Projeto de Lei nº 3.523/2000, de 01 de setembro de 2000. Acresce dispositivos ao art. 58 e dá nova redação ao § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Publicação Inicial. DCD 01 09 00 PAG 44935 http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F773250A6E57317AB7D3E39FF1761D52.node2?codteor=1121542&filename=Avulso+-PL+3523/2000. Acessado em 12/11/2017.

BRASIL. Projeto de Lei nº 6.787/2016, de 23 de dezembro de 2016. NOVA EMENTA: Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1520055&filename=PL+6787/2016. Acessado em 12/11/2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. ADI 2864 AgR / PA - PARÁ. Publicado em 18/08/2006. ADI 2864 AgR, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/2006, DJ 18-08-2006 PP-00018 EMENT VOL-02243-01 PP-00085 LEXSTF v. 28, n. 333, 2006, p. 39-43. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2864%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2864%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qhbgqq6>. Acessado em 05/11/2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18ª. Ed., São Paulo: Atlas, 2007.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. **Manual de direito previdenciário**. 19ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2016.

GARÇON, Juliana. Plano de saúde individual: mais raro e caro, 2015. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/defesa-do-consumidor/plano-de-saude-individual-mais-raro-carro-15848792>. Acessado em 05/11/2017 – 00:29.

GRILLO, Fabiana. Metade da população espera até seis meses para marcar uma consulta no SUS, revela pesquisa, 2014. Disponível em: <https://noticias.r7.com/saude/metade-da-populacao-espera-ate-seis-meses-para-marcara-uma-consulta-no-sus-revela-pesquisa-12082014>. Acessado em 13/11/2017 – 00:52.

JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário**. Barueri, SP: Manole, 2011.

MANUS, Pedro Paulo. **Direito do Trabalho**. 16º Ed., São Paulo: Atlas, 2015.

SALOMÃO, Karin. Plano de saúde é o benefício mais caro para as empresas, 2017. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/plano-de-saude-e-o-beneficio-mais-carro-para-as-empresas/>. Acessado em 23/10/2017 – 14:52

SANTOS, Marisa Ferreira dos. **Direito Previdenciário Esquematizado**. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito Previdenciário**: regime geral de previdência social e regras constitucionais dos regimes próprios de previdência social. 16ª Ed., Niterói, RJ: Impetus, 2015.