



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.727336/2010-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.820 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2021
Recorrente PREVDONTO ODONTO EMPRESA ASISTENCIA ODONTOLOGICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
MATÉRIA JÁ DISCUTIDA.

No curso do contencioso fiscal relativo a processo de multa por descumprimento de obrigação acessória, é incabível nova discussão das mesmas matérias de mérito já decididas anteriormente no processo vinculado em que se tratou do Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Principal.

PEDIDO DE CONEXÃO. JULGAMENTO EM CONJUNTO DE LIDES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS. PROCESSOS JÁ JULGADOS. DESCABIMENTO. ART. 42, II e III do PAF. O pedido de conexão de julgamento fica prejudicado quando parte dos processos administrativos já foram decididos pelo Conselho. O julgamento dos processos em segunda instância que não caiba mais recurso e de instância especial são definitivas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator, que deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado), Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-008.820 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.727336/2010-73

Relatório

A empresa ora Recorrente sofreu ação fiscal abrangendo o interregno compreendido entre janeiro a dezembro de 2006, resultando nos seguintes lançamentos de ofício:

Processo Administrativo	DEBCAD	Valor
10580.727332/2010-95	37.120.433-0	R\$ 1.017.649,35
10580/727333/2010-30	37.120.436-4	R\$ 190.024,02
10580.727336/2010-73	37.294.386-1	R\$ 1.431,79.

A DRF Salvador apurou o período de 01/2006 a 12/2006 tendo como objeto Contribuições Previdenciárias. O **Auto de Infração** (fls. 2) trata da infração de deixar a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social. O descumprimento deste dever instrumental resultou na multa de R\$ 1.431,79. Isto conforme o Relatório Fiscal do Auto de Infração DEBCAD nº 37.294.386-1. Informa que tais contribuintes individuais estão declarados na DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte relativa a 2006. Cita a previsão da infração.

Lei 8.212/91. Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - **preparar folhas-de-pagamento das remunerações** pagas ou creditadas a todos os **segurados a seu serviço**, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

Em 17/11/2010 (fls. 149 a 152), apresentou **Impugnação**. Em síntese, requer conexão dos processos administrativos para manutenção da coerência dos julgados, o sobrestamento do auto em questão até o trânsito em julgado dos citados e a improcedência do auto, com base nos argumentos discorridos nas impugnações contidas naqueles processos. O ora Recorrente junta a impugnação constante no Processo 10580.727332/2010-95 (fls. 161 a 176), em que solicita a conexão de todos os Autos de Infração, questiona a cobrança do SAT – Seguro Acidente de Trabalho e da retenção de Contribuição Previdenciária dos profissionais odontólogos cooperados. Também junta impugnação constante no Processo 10580.727333/2010-30, em que também alega a preliminar de conexão, questiona a Contribuição Previdenciária devida pelo repasse aos profissionais odontólogos cooperados e contesta que as remunerações dos segurados empregados não tenham sido declaradas em GFIP.

No **Acórdão** 07-33.060 – 5ª Turma da DRJ/FNS, sessão de 17 de outubro de 2013 (fls. 190 a 195), indeferiu-se o pedido de reunião dos processos porque todos foram distribuídos para a mesma Turma de Julgamento e para o mesmo relator, a fim de serem julgados na mesma sessão de julgamento, o que impede de ocorrer decisões conflitantes. Sobre o pedido de suspensão do andamento do processo, negou-se por falta de previsão legal tal suspensão. Sobre as impugnações apresentadas contra os outros dois Autos de Infração, entendeu-se (*in verbis*):

Ressalte-se que, no presente caso, não existe nenhuma dúvida de que os profissionais odontólogos que atendem os usuários do Plano de Assistência Odontológica da Autuada

não são remunerados pelos mesmos (usuários), mas sim pela Autuada. Prova disso são as informações declaradas em DIRF pela própria Autuada.

Sendo assim, verifica-se que não há que se falar em inexistência de prestação de serviço por parte dos dentistas credenciados/contratados à Autuada, já que é inegável que os pagamentos em questão foram realizados em retribuição a serviços que a Autuada estava obrigada a oferecer aos usuários de seu Plano de Assistência Odontológica.

Portanto, se os atendimentos odontológicos efetuados aos usuários do Plano de Assistência Odontológica são pagos pela Autuada, é obrigação desta o recolhimento da contribuição social previdenciária prevista no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991.

No **Recurso Voluntário** (fls. 201 a 21), além do breve relato do processo, volta a alegar que os deveres instrumentais não podem ser analisados sem que se analise a obrigação tributária, pois a obrigação acessória depende da principal.

Volta a argumentar que não há serviço que o contribuinte individual tenha prestado diretamente para a Recorrente, que limita-se a pagamento dos custos relativos aos serviços realizados por conta e ordem do seu tomador – caracterizado como exercício de representação legal específico, conforme Lei 9.656/98. Pede ao final a improcedência do lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Conheço do Recurso Voluntário, dado o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, em especial a tempestividade.

Conexão dos processos a partir do mesmo fato

Sobre a juntada das impugnações constantes nos **Processos 10580.727332/2010-95** (SAT e retenção de Contribuição Previdenciária dos profissionais odontólogos cooperados) e **Processos 10580.727333/2010-30** (retenção de Contribuição Previdenciária dos profissionais odontólogos cooperados e falta de declaração em GFIP), cabe dizer que foram julgados **improcedentes os Recursos Voluntários respectivos (2401-003.998 e 2401-003.999)**. Vide ementa idêntica em ambos da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, sessão de 25 de janeiro de 2016:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 (...) REMUNERAÇÃO PAGA POR EMPRESA DE PLANO DE ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA A DENTISTA AUTÔNOMO CREDENCIADO, CONTRATADO PARA O ATENDIMENTO AOS USUÁRIOS DE PLANO ODONTOLÓGICO. Os valores pagos por Operadora de Plano de Assistência Odontológica a Profissionais credenciados/contratados, sem vínculo de emprego, para o atendimento dos usuários do seu plano, com cobertura financeira de 100% pelo plano, configuram-se despesas operacionais da Operadora - Custos dos Serviços Vendidos, e nessa condição, sofrem a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22,

III, da Lei n.º 8.212/1991. Recurso Voluntário Negado. Nome do relator: ARLINDO DA COSTA E SILVA

Os processos foram, inclusive, julgados improcedentes também na Câmara Superior de Recursos Fiscais (9202-008.162, sessão de 24 de setembro de 2019, e 9202-008.591, sessão de 17 de fevereiro de 2020).

Entendo que o pedido de conexão fica prejudicado, posto que os processos administrativos atinentes ao fato tributário já foram julgados por este Conselho de forma definitiva (10580.727332/2010-95 e 10580/727333/2010-30).

Incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos por plano de saúde aos associados.

Há divergência neste Conselho quanto ao tema (vide Acórdão n.º **2202-003.611** – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 18 de janeiro de 2017, de relatoria do Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, tem-se que, por maioria de votos, **sobre este mesmo contribuinte Recorrente:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALORES REPASSADOS À DENTISTAS CREDENCIADOS. OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. NÃO INCIDÊNCIA

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores repassados aos dentistas credenciados **pelas operadoras de plano de saúde, posto que estas são meras intermediárias**, que pagam por serviços médicos hospitalares e/ou odontológicos em nome e por conta das pessoas seguradas, estas sim tomadoras desses serviços.

Nos termos da relatoria do Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto no Acórdão 2202-003.611 (fls. 2500 do Processo n.º 18050.008717/2008-3), em havendo mera intermediação, o cadastro do odontólogo significa incluir seu nome em uma lista de outros profissionais que são considerados aptos pela empresa e que aceitam atender os pacientes por determinado valor. O tomador do serviço deve poder escolher entre os profissionais habilitados no plano, e a seguradora deve oferecer um serviço de seguro para seu contratante/segurado.

A divergência posta não se repete no Superior Tribunal de Justiça, que tem posição firmada. No STJ, os julgados referem-se especificamente à diferenciação entre *operadoras de planos de saúde e cooperativas*. Para aquele Tribunal, no pagamento de cooperados há a incidência, mas no de profissionais contratados a operadoras de planos, não há. Veja-se o Recurso Especial 633.134/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, DJe 16/09/2008:

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA MÉDICA. UNIMED. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS MÉDICOS COOPERADOS. SITUAÇÃO DIVERSA DA HIPÓTESE DE EMPRESAS OPERACIONALIZADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. 1. A entidade cooperativa, por ato negocial, capta recursos de terceiras pessoas que irão receber serviços médicos prestados por sua intermediação. 2. Os profissionais médicos que atendem aos terceiros não são por eles remunerados. **Como associados à cooperativa dela recebem remuneração.** 3. As cooperativas são equiparadas à empresa para fins de aplicação da legislação do custeio da Previdência Social. Assim, sobre os valores pagos mensalmente

aos médicos, os cooperados, incide contribuição previdenciária. Jurisprudência pacificada do STJ. 4. **Hipótese inteiramente distinta das empresas que intermedeiam serviço médico. As empresas que operacionalizam planos de saúde repassam a remuneração do profissional médico que foi contratado pelo plano e age como substituta dos planos de saúde negociados por ela, sem qualquer outra intermediação entre cliente e serviços médico-hospitalares. Nesse caso, não incide a contribuição previdenciária.** 5. No caso, a UNIMED constitui-se entidade cooperativa, enquadrando-se na primeira hipótese. 6. Recurso especial não provido.

Nesse sentido, vide REsp 633.134, Min. Eliana Calmon, DJ 26/08/2008; REsp 975.220, Min. Mauro Campbell Marques, DJ 05/08/2010; REsp 987.342, Min. Arnaldo Esteves Lima, DJ 14/03/2013; REsp 1.150.168, Min. Castro Meira, DJ 04/06/2013; REsp 1.536.173, Min. Regina Helena Costa, DJ 19/06/2015; REsp 1.201.032, Min. Regina Helena Costa, DJ 06/06/2016.

Importa dizer que o Processo Administrativo em tela trata da infração de deixar a **empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço**, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social. É dizer, dever instrumental que depende do reconhecimento da obrigação tributária principal.

Por entender que não incide a contribuição previdenciária sobre planos de saúde, tal como em cooperativas, dirijo da necessidade do cumprimento de tal dever instrumental.

Na Cláusula Primeira do Contrato de Credenciamento para Prestação de Assistência Odontológica (fls. 557 do Processo 10580.733819/2012-79) encontramos “O presente contrato tem como objetivo a prestação de serviços odontológicos pelo (a) CONTRATADO (A) aos associados da PREVDONTO bem como aos seus dependentes legais devidamente identificados”. E, na Cláusula Quinta, uma das sanções previstas é a glosa (letra “a”) do valor a ser pago, o que pode ocorrer quando as informações sobre um atendimento, fornecidas pelo prestador, não batem com o registro no banco de dados do plano de saúde, o que difere de uma simples multa contratual prevista por não cumprimento da obrigação.

Isto corrobora com o que a legislação normatiza sobre o plano privado de assistência à saúde – mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor. Entender que todo plano terceiriza o trabalho a ser prestado esvaziaria o conteúdo pragmático do conceito de plano de saúde, os quais são diretamente normatizados pela Lei 9.656/1998.

A comparação que a jurisprudência faz com as cooperativas faz sentido. Enquanto nestas há uma união de profissionais de saúde com o objetivo de prestar um serviço, no plano de saúde o pagamento da assistência é feita mediante reembolso ou por pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor. Cito parte do parecer colacionado pela Recorrente, constante no item 2.8 (fls. 582 **do Processo 10580.733819/2012-79**):

No caso de reembolso, o consumidor faz pagamento prévio ao prestador e é **posteriormente reembolsado pela operadora**. No caso de pagamento direto pela operadora ao prestador, a operadora paga por conta e ordem do consumidor; assim, **a titularidade do valor a ser pago é do consumidor, e não da operadora**. Esta apenas repassa o valor ao prestador. Consequentemente, não há que se falar em recolhimento de contribuição previdenciária nos pagamentos efetuados pelas OPERADORAS aos

REFERENCIADOS, já que não há prestação de serviço das OPERADORAS em favor dos profissionais autônomos.

Verifico que há divergência nesta própria Turma Ordinária (vide Processo 15586.000527/2008-33. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, de relatoria do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, data da sessão: 06 de outubro de 2020) no sentido de se manter a coerência entre processos que analisam a obrigação principal e a acessória. Pelo art. 42 do Decreto-lei 70.235/1972 (PAF), são definitivas as decisões de segunda instância de que não caiba mais recurso, e em um primeiro momento pode parecer que se está rediscutindo matéria que já possui decisão final.

Todavia, pela análise do processo administrativo, não posso concordar com a existência de multa pelo descumprimento de dever oriundo de obrigação que julgo inexistente.

Tais demandas coincidem quanto às partes, **mas não integralmente quanto à causa de pedir (relação conflituosa) ou o pedido (tutela jurídica processual e pretensão material)**. Naquelas, discutiu-se a obrigação tributária principal. Nesta, pede-se especificamente o cancelamento do auto de infração concernente à multa específica por descumprimento de dever instrumental de **“deixar a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço”**. Em havendo autonomia dos processos que tratem de lançamento de gravames distintos, a partir de uma determinada matéria fática, meu voto não fica vinculado ao entendimento anterior.

Tendo em vista que os pagamentos que originaram a multa em questão não se subsomem à hipótese tributária prevista na Lei 8.212/91 (contribuição previdenciária), e por conseguinte dos deveres instrumentais, voto pela reforma do acórdão.

Ad argumentandum, observo também, através do Parecer SEI nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitido pela Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional da PGFN que:

Documento público. Ausência de sigilo.

Não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores repassados pelas operadoras de planos de saúde aos médicos e odontólogos credenciados que prestam serviços aos pacientes segurados. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Aplicação do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Proposta de edição de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional. (...)

Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, recomenda-se que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorize a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais baseadas no entendimento de que não caberia às empresas operadoras de planos de saúde o recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos valores repassados aos profissionais de saúde credenciados, a exemplo de médicos e odontólogos, que prestam serviços a seus clientes, por considerar que não haveria prestação de serviço em relação ao plano de saúde.

Em havendo recomendação da própria PGFN para não prosseguir no feito, perde sentido, a meu ver, o interesse do Conselho na manutenção da discussão quanto ao tema da incidência da contribuição previdenciária guerreado no processo que originou a lide.

Conclusão

Voto pelo conhecimento do recurso e, em seu mérito, dar-lhe parcial provimento, cancelando integralmente a multa oriunda do descumprimento do dever instrumental.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator designado

Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões pelo motivo que passo a expor, com a ressalva de que o presente voto se restringe ao tema nele tratado, remanescendo hígidas as demais conclusões expressas pelo Conselheiro Fernando Gomes Favacho.

Como se viu acima, a conclusão pelo provimento do recurso voluntário ora sob análise tem lastro na convicção do Relator de que não incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos por planos de saúde a médicos e dentistas conveniados pelos serviços prestados.

Ocorre que, muito embora o procedimento fiscal em questão tenha originado outros lançamentos, já no início do Relatório há a expressa indicação de dois processos administrativos vinculados cujo andamento atual foi descrito no início do voto, nos seguintes termos:

Sobre as impugnações constantes nos **Processos 10580.727332/2010-95** (SAT e retenção de Contribuição Previdenciária dos profissionais odontólogos cooperados) e **Processos 10580.727333/2010-30** (retenção de Contribuição Previdenciária dos profissionais odontólogos cooperados e falta de declaração em GFIP), cabe dizer que foram julgados **improcedentes os Recursos Voluntários respectivos (2401-003.998 e 2401-003.999)**. Vide ementa idêntica em ambos da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, sessão de 25 de janeiro de 2016:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 (...) REMUNERAÇÃO PAGA POR EMPRESA DE PLANO DE ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA A DENTISTA AUTÔNOMO CREDENCIADO, CONTRATADO PARA O ATENDIMENTO AOS USUÁRIOS DE PLANO ODONTOLÓGICO. Os valores pagos por Operadora de Plano de Assistência Odontológica a Profissionais credenciados/contratados, sem vínculo de emprego, para o atendimento dos usuários do seu plano, com

cobertura financeira de 100% pelo plano, configuram-se despesas operacionais da Operadora - Custos dos Serviços Vendidos, e nessa condição, sofrem a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991. Recurso Voluntário Negado. Nome do relator: ARLINDO DA COSTA E SILVA

Portanto, indiscutível que estamos diante de processos conexos, sendo certo que o presente trata sim de descumprimento de obrigação acessória e pelo menos dois outros processos tratam de descumprimento de obrigação principal, nos quais a conclusão do julgamento de 2ª Instância administrativa foi pela procedência do lançamento, ou seja, decidiu-se que incidem contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados pelos planos de saúde a seus profissionais médicos e dentistas conveniados.

Ainda que o lançamento em tela decorra de infração por descumprimento a um dever instrumental, não há dúvidas de que seu mérito está diretamente relacionado ao mérito do lançamento em que foi exigido crédito tributário decorrente de descumprimento de uma obrigação principal, a saber, a incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados por plano de saúde a seus conveniados médicos e dentistas, a qual, por decorrência, resultou na constatação de que houve descumprimento de uma outra obrigação, a de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

Neste sentido, melhor teria sido se todos os processos resultantes do mesmo procedimento fiscal tivessem sido analisados de forma conjunta, mas, no caso em comento, isso não ocorreu, tendo sido julgados em momentos distintos.

Não obstante, no cenário posto, ainda que esta Turma de julgamento não concorde com o que foi decidido nesta mesma instância administrativa nos processos em que se discute a obrigação principal, não há espaço para reabirmos a discussão sobre os mesmos temas de mérito, pois, neste caso, a procedência do lançamento incidente sobre os valores pagos pelo ora recorrente a seus conveniados pelos serviços prestados já foi tratada nesta Corte, alcançando status de definitividade no âmbito administrativo, conforme preceitua o inciso II do art. 42 do Decreto 70.235/72¹.

Portanto, não tendo sido suscitados outros motivos que pudessem evidenciar mácula ao lançamento em apreço, é de rigor que se negue provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

¹ Art. 42. São definitivas as decisões: (...)

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

Fl. 9 do Acórdão n.º 2201-008.820 - 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.727336/2010-73