



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720012/2020-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2302-003.761 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2024
Recorrente VIBRA ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

BÔNUS DESEMPENHO. PAGAMENTO VINCULADO A METAS EMPRESARIAIS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

Incide a contribuição previdenciária da empresa (art. 22, inciso I, da Lei n. 8.212/91) sobre os valores pagos a dirigentes empregados e aferido pelo resultado empresarial, vez que está necessariamente atrelado à obtenção de um resultado no âmbito de uma relação de trabalho. Além disso, afasta-se a eventualidade do pagamento, pois decorre de um desempenho prévio esperado, sabendo, portanto, os dirigentes de uma empresa da possibilidade de concessão de prêmios decorrentes dos resultados por ela obtidos.

PRÊMIO DE INCENTIVO. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

A verba paga de forma única, em montante não relacionado ao salário, não pactuada previamente, sem vinculação a metas, concedida por liberalidade do empregador a determinados empregados pelo tempo de permanência na empresa, não é base de incidência das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. LIMITAÇÃO EM 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI Nº 6.950/81. TEMA 1079 DO STJ.

Ao analisar o Tema 1079 (REsp n.s 1.898.532 e 1.905.870), em 13/03/2024, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o limite de 20 (vinte) salários mínimos não é aplicável à apuração da base de cálculo de contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

REMUNERAÇÃO DE DIRETORES CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA PELO RECOLHIMENTO DA COTA PATRONAL.

Nos termos do art. 30, inciso I, alínea “b”, da Lei n. 8.212/91, a empresa é responsável pelo recolhimento da contribuição previdenciária da empresa, cota patronal, sobre “as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais”.

PAGAMENTOS A MÉDICOS E ODONTÓLOGOS CREDENCIADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Para que haja incidência de contribuição previdenciária cota patronal sobre os valores pagos a contribuintes individuais, o serviço deve ser prestado diretamente à empresa, bem como as importâncias pagas não podem ter natureza de reembolso, mas sim remuneratórias (art. 22, inciso III, da Lei n. 8.212/91). No caso, é fato incontroverso que os serviços médicos são prestados aos beneficiários do plano de saúde. O credenciamento, controle e seleção de profissionais ou quaisquer outros atos de gestão não são suficientes para caracterizar a prestação de serviços pelos profissionais da saúde à empresa.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio da razoabilidade ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a improcedência lançamento no ponto atinente ao “Prêmio de Incentivo” e aos pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais médicos e odontólogos.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente)

Relatório

Trata-se de Autos de Infração (e-fls. 2/102), relativos ao período de apuração de 01/2015 a 12/2015, lavrados contra o recorrente exigindo contribuição previdenciária da empresa, cota patronal (segurados empregados e contribuintes individuais), GILRAT e para outras entidades e fundos (terceiros), em virtude da ausência de declaração em Gfip sobre os pagamentos efetuados:

- a) a segurados empregados a título de "Bônus Desempenho" (rubrica 1303) e "Prêmio de Incentivo Fidelidade BR" (rubrica 1304);

- b) a segurados Contribuintes Individuais: diretores, médicos e odontólogos (credenciados do plano de saúde AMS).

Foi aplicada multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme art. 35-A da Lei n. 8.212/91, e juros de mora pela taxa SELIC. Além disso, foi lavrada representação fiscal para fins penais, consubstanciada no processo administrativo n. 16682.720.467/2020-30.

O lançamento foi impugnado e os membros da 7ª Turma da DRJ09, por unanimidade de votos, julgaram o recurso voluntário improcedente, nos termos da ementa abaixo transcrita (e-fls. 2694/2719):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Ano-calendário: 2015, 2016 SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REGRA. TOTALIDADE DOS RENDIMENTOS PAGOS. Integra o salário de contribuição 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 ou denominação, ressalvadas apenas as exceções legais e as contidas em atos vinculantes à DRJ. PRÊMIO. BÔNUS. CONTRAPRESTAÇÃO DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. Verbas pagas como prêmio/bônus por desempenho ou por tempo de serviço integram a base de cálculo da contribuição previdenciária. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA. A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço. PLANO DE SAÚDE. CONTRATANTE PESSOA JURÍDICA. REMUNERAÇÃO. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA. A prestação de serviços na área de saúde sempre terá por beneficiário uma pessoa física, sem que isto signifique a impossibilidade de a contratante ser pessoa jurídica, mormente quando comprovado o vínculo jurídico desta com o prestador pessoa física e a remuneração por sua conta e ordem. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. DESCABIMENTO. Conforme estabelece o Decreto n.º 70.235/1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Cientificado do acórdão (02/06/2021), a recorrente apresentou, em 14/06/2021, recurso voluntário (e-fls. 2728/2756), alegando, em breve síntese:

- a) O “Bônus Desempenho” visava recompensar os dirigentes da BR em função dos resultados empresariais atingidos, sendo considerado pagamento não habitual e, assim, inapto a sofrer a incidência de contribuição previdenciária. O pagamento é eventual e desvinculado do salário, vez que sua aferição é realizada pelo resultado empresarial da recorrente, a qual, em determinado exercício, pode obter resultado empresarial negativo, não realizando, assim, o pagamento de tal bonificação. Defende o enquadramento no art. 28, §9º, alínea “e”, da Lei n.º 8.212/91. Completa que o fato de estar classificado como “salário” em seus sistemas internos não é suficiente para o enquadramento, devendo ser perquirida a natureza da verba. Menciona o REsp n. 1.275.695/ES;
- b) Quanto ao “Prêmio de Incentivo”, trata-se de prêmio que era concedido ao empregado que completasse 10, 20, 30 ou 40 anos de serviço na empresa. Ou seja, oferecida ocasionalmente e por mera liberalidade, para premiar os

funcionários que optaram por permanecer na empresa, não estando apta a configurar um pagamento habitual. A quantia é paga uma única vez, por valor fixo definido pela Diretoria, quando da ocorrência daquele evento futuro e incerto, já que os empregados não poderiam exigir o recebimento ao completar o tempo de permanência, estando condicionado à liberalidade do empregador. Junta, para tanto, em sede recursal, acordo coletivo evidenciando sequer ter havido previsão destes pagamentos no período autuado. Conclui que a verba enquadra-se no art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei n. 8.212/91, não integrando, portanto, o salário de contribuição;

- c) Em relação às remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais (sem vínculos empregatício, diretores) que prestaram serviços à recorrente, expõe que aqueles descritos no “Quadro B1” são quase todos funcionários do Grupo Econômico a que pertence a recorrente. À época, era uma subsidiária integral da Petróleo Brasileiro S/A, motivo pelo qual foram classificados com o código de receita 0561 (Rendimento do Trabalho Assalariado). Por ser subsidiária integral, todas as informações eram consolidadas na *holding*, não haveria como se declarar de forma diversa, até mesmo porque, embora os beneficiários estivessem exercendo a função de direção na recorrente, eram funcionários de carreira da *Holding*.
- d) Com relação ao “Quadro B2”, em que os diretores se encontram caracterizados como contribuintes individuais, é pelo fato de que, pelos Estatutos da recorrente, alguns dos beneficiários também participavam das reuniões do seu Conselho de Administração e, provavelmente, no período descrito, já teriam tido rompido o vínculo empregatício com a *holding*. Assim, tratando-se de contribuinte individual (diretor não empregado, sem vínculo de subordinação), é responsável pelo recolhimento da contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração auferida, não sendo cabível a contribuição previdenciária patronal de 20% e a respectiva retenção de 11% no pagamento a ex-dirigentes;
- e) No que tange aos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais médicos odontólogos (credenciados do Plano de Saúde AMS, oferecido pela empresa), expõe que efetua pagamentos a profissionais da área de saúde quando ocorre atendimento a seus empregados e beneficiários. No entanto, trata-se de um profissional liberal e não exclusivo dos quadros da Petrobrás Distribuidora S/A. Só recebe remuneração pelos serviços efetivamente prestados, tal qual recebe dos clientes particulares que não sejam empregados da empresa. Por isso, não se pode considerar que tais profissionais médicos, apenas por constarem em um cadastro oferecido aos empregados da Petrobrás Distribuidora, mantenham vínculo laborativo com a Recorrente, já que os serviços não são diretamente prestados à Petrobrás, mas aos seus funcionários, sem qualquer subordinação, exclusividade ou característica do gênero. A recorrente é, na situação descrita, mera intermediária da relação entre o profissional médico e o paciente (não há vínculo jurídico de prestação de serviços entre a empresa e os credenciados), o que afasta a hipótese de incidência prevista no texto constitucional. Menciona jurisprudência do

CARF, TRF-2 e STJ. Reitera a aplicabilidade do Parecer SEI n. 152/18 ao presente caso;

- f) Defende, subsidiariamente, a aplicação do limite de 20 (vinte) salários para base de cálculo das contribuições de terceiros, como previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei n. 6.950/81. Menciona jurisprudência nesse sentido;
- g) Por fim, aduz que a multa de ofício no percentual de 75% mostra-se totalmente desarrazoada, com base na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

É o relatório.

Voto

Conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Jurisprudência judicial e administrativa

Inicialmente, deve-se observar que as decisões judiciais e administrativas, aludidas pelo contribuinte ao longo de sua peça, em regra, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do RICARF.

Contribuição Previdenciária da empresa – segurado empregado

Conforme disciplinado na Constituição Federal (art. 195, inciso I, alínea “a”), a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes, entre outras, das contribuições sociais: *“I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a **folha de salários e demais rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física **que lhe presta serviço**, mesmo sem vínculo empregatício”* (grifou-se).

Buscando os limites constitucionais do poder de tributar, atinentes às contribuições previdenciárias, tem-se que como base impositiva somente rendimentos do trabalho, de índole contraprestacional. Daí decorre que, tanto para o segurado empregado, quanto para o avulso, as contribuições previdenciárias incidem sobre verbas de natureza remuneratórias, a remuneração percebida pelo trabalho.

Destaca-se, nesse ponto, que, determina a CLT, em seu art. 457, que integra a remuneração do trabalhador não só o salário, como também a remuneração variável e as utilidades pagas como contraprestação do serviço prestado. Isto é, o conceito de remuneração é mais amplo que a contraprestação laboral efetiva, incluiria as verbas variáveis, além do salário.

Valendo-se dos ditames dos arts. 109 e 110 do CTN, o conceito de remuneração do empregado é aquele constante na CLT. Porém, os efeitos tributários previdenciários das parcelas tidas como remuneratórias são os determinados na Lei n. 8.212/91. Cabendo, portanto, ao intérprete, analisar o salário de contribuição, instituto próprio previdenciário criado pelo legislador e as possíveis parcelas isentas ou fora do campo de incidência.

Em linha com a base constitucional, a Lei n. 8.212/91, Lei de Custeio da Previdência Social, traz disposições sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador, cota patronal, explicitando que o salário-de-contribuição constitui uma remuneração destinada a retribuir o trabalho:

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.

(...)

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; (grifou-se)

Como se vê, a base de incidência é a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, não importando a forma e nem o nome que se dê à rubrica. A contribuição previdenciária deve incidir nas verbas pagas como decorrência do trabalho, isto é, percebidas “pelo” trabalho nos termos da legislação e do contrato laboral. É dizer: o elemento essencial para que uma verba paga pela empresa a seu empregado constitua hipótese de incidência de contribuições previdenciárias é a sua vinculação à atividade laboral desenvolvida.

Isso exclui do campo de incidência as verbas, por exemplo, de natureza indenizatória. Mesmo se pagas com habitualidade, sequer ostentam natureza remuneratória, pois o motivo ensejador do pagamento não se deu em decorrência do trabalho prestado, visam, ao contrário, reparar ofensas ao patrimônio ou a direitos do empregado causados pelo empregador (por exemplo, diárias para viagens, reembolso quilometragem, “férias em dobro”). O mesmo ocorre com as verbas instrumentais, concedidas para permitir o aumento de produtividade ao funcionário (“para o trabalho”), bem como os benefícios ofertados em igual quantidade e qualidade para todos os funcionários de uma empresa.

Por sua vez, as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas, ou em decorrência de superação de desempenho ordinariamente esperado, em regra, tem nítido caráter remuneratório, pois decorrem da prestação de serviços por parte da pessoa física à empresa.

Ocorre que, no que tange aos segurados empregados, a Constituição Federal em seu art. 201, §11, determina que **“os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”** (grifou-se).

Interpretando tal dispositivo, sistematicamente, com o art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal, no RE 565.160/SC (Tema 20), afirmou que *“a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”*.

Na oportunidade, prevaleceu o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, segundo o qual:

Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, **remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.** (grifou-se)

Assim, segue-se que os ganhos habituais do empregado integram o cálculo das contribuições previdenciárias, ao passo que os ganhos não habituais não o integram. E mais, o conceito de habitualidade trata-se de matéria infraconstitucional e a análise deve ser efetuada caso a caso.

Nesse ponto, entendo, particularmente, que está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de “habitualidade com o de não eventualidade” ou o “não habitualidade com o de eventualidade”. Isso porque, como se verá a frente, o art. 28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91 prevê expressamente que as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais são isentas de contribuições sociais previdenciárias.

Em consulta aos Dicionários Michaelis, Houaiss e Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva tem-se como habitual o que costuma ocorrer com frequência, costumeiro, sólito, que se consagrou, que se tornou usual em virtude da sucessividade, constância, e reiteração na prática ou no exercício de certos e determinados atos. Já eventual refere-se aquilo que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito.

Assim, compreendo que a habitualidade refere-se à reiteração do pagamento da verba, enquanto o ganho eventual é aquele incerto, sem previsibilidade, pactuação anterior ou expectativa. A previsibilidade, embora possa ser consequência da habitualidade no efetivo pagamento, não necessariamente decorre da reiteração e tem outro significado léxico e, inclusive, jurídico. Como dito, a análise deve ser realizada considerando as particularidades do caso concreto.

A base de incidência das contribuições previdenciárias, portanto, inclui verbas salariais, em sua acepção mais pura – pagas quando a lei determina (casos de interrupção do

contrato de trabalho), como contraprestação pelo serviço efetivamente prestado ou pelo tempo à disposição – , bem como as demais verbas pagas com habitualidade, porém sempre como decorrência do trabalho, passando a assumir natureza salarial. Ou seja, as verbas variáveis, distintas do salário, mesmo sem um caráter salarial apriorístico, se pagas com habitualidade, passam a integrar a remuneração, base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Além disso, o já mencionado § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91, traz lista exaustiva de parcelas que não integram o salário de contribuição (art. 111 do CTN), estando excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse ponto, importante aclarar que se trata de norma de isenção, em que a legislação tributária afasta determinada situação fática da base da exação. De fato, no mesmo preceito coexistem isenções tributárias com não incidências ordinárias.

Há aportes sem natureza remuneratória, vez que não ocorrem em decorrência do trabalho, como, por exemplo, a licença-prêmio indenizada e as diárias para viagem. São casos de não incidência pura, pois não retratam retribuição pelo trabalho, ostentando caráter indenizatório. Todavia, há hipóteses que cuidam de salário indireto, que deveria ser agregado ao salário-de-contribuição, mas deixa de ser por escolha legislativa, como, por exemplo, os prêmios e abonos, bem como o aporte patronal em planos de previdência complementar.

Pelo exposto, em resumo, a contribuição previdenciária incide sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados da previdência social, salvo na hipótese de (i) não representar contraprestação de serviço prestado (por exemplo, de natureza indenizatória), (ii) tratar-se de ganhos não habituais do profissional (Tema 20 do STF), ou, ainda, (iii) haver exclusão de determinada verba da referida incidência (§ 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91).

Postas tais premissas, passo à análise dos pagamentos efetuados para contribuintes empregados.

1. Bônus Desempenho

Quanto à verba “Bônus Desempenho”, entendeu a decisão de piso que os pagamentos se tratam de *“retribuição pelo trabalho desenvolvido, habitualmente pago no período fiscalizado e não abarcado no rol de verbas isentas estabelecido no § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91, uma vez que seu pagamento não é eventual ou desvinculado do salário”*.

Em seu recurso, defende a recorrente tratar-se de pagamento eventual, e, inclusive, não habitual, feito aos dirigentes empregados da empresa, aferido pelo resultado empresarial da recorrente, a qual, em determinado exercício, pode obter resultado empresarial negativo, não realizando, assim, o pagamento de tal bonificação.

De início, insta esclarecer que é inquestionável o seu caráter contraprestativo, já que representa um reconhecimento da empresa pelo esforço do empregado para consecução dos seus objetivos empresariais.

Portanto, não há como afastar a natureza remuneratória da verba, vez que está necessariamente atrelada à obtenção de um resultado no âmbito de uma relação de trabalho,

representando um reconhecimento da empresa pela dedicação do empregado para consecução dos seus objetivos empresariais.

A recorrente apenas alega que o bônus em análise é considerado pagamento não habitual. Em que pese meu posicionamento ser no sentido que a habitualidade, conforme a definição constante no dicionário Michaelis, relaciona-se com a permanência do pagamento ao longo do tempo, com algo frequente, usual, costumeiro, a contribuinte não trouxe provas ou fez maiores explanações da continuidade da política do sistema de recompensa por desempenho, ou sequer quanto à frequência dos pagamentos.

Não obstante, em análise, à jurisprudência do CARF, os efetivos pagamentos são reiterados por diversos anos calendários, sucessivamente, ratificando tratar-se de prática costumeira da empresa (exemplificativamente, Processos ns.: 16682.721242/2018-86, 16682.721258/2017-16).

Em relação à possibilidade de enquadramento na norma de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei n. 8.212/91, discordo da recorrente e entendo que a decisão recorrida deve ser mantida.

O dispositivo em comento, mencionado alhures, prevê que não integram o salário de contribuição as importâncias "*recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário*".

Como já explanado, o termo eventual significa algo fortuito, imprevisível, incerto. E, de fato, esse não é o caso do bônus ora sob análise, que, por definição da própria contribuinte, está vinculado ao desempenho empresarial. Portanto, é algo anunciado, esperado, prometido expressa ou tacitamente, vinculado a um desempenho prévio tido como base, do qual é contrapartida.

É inegável o prévio conhecimento, por parte dos dirigentes de uma empresa, acerca da possibilidade de concessão de prêmios decorrentes dos resultados por ela obtidos, não procedendo a alegação de que se tratava de pagamentos eventuais, uma vez que a eventualidade é característica relacionada à situações decorrentes de acontecimentos inesperados (imprevisíveis).

Mesmo que possa não ser atingida a meta, não ocorrendo a realização do pagamento, como alegado, a expectativa por parte do empregado em receber o Bônus, vez que previsível e embasado em metas de desempenho, afasta sua eventualidade e atrai a incidência da contribuição previdenciária. Os empregados sempre terão a possibilidade de ser recompensados financeiramente, desde que alcançados os resultados e o desempenho de lucratividade da empresa.

Assim, mantenho a exigência da contribuição previdência sobre os pagamentos realizados a título de "Bônus Desempenho".

2. Prêmio de Incentivo Fidelidade

No que tange ao Prêmio de Incentivo Fidelidade, como consta do Relatório Fiscal, trata-se de prêmio "*pago a determinados empregados, que atingiram a marca de 10, 20, 30 ou 40 anos de trabalho*". O relatório reconhece o caráter de liberalidade por parte do empregador. Porém, entendeu a Autoridade Fiscal que "*tais pagamentos têm como objetivo obter uma*

contrapartida do empregado na melhoria do seu desempenho e na qualidade da prestação do serviço, assumindo, desta forma, clara natureza remuneratória”. É ver (e-fl. 129):

32. Na realidade, o Prêmio de Incentivo Fidelidade BR, constitui acréscimo de salário, pago a determinados empregados, que atingiram a marca de 10, 20, 30 ou 40 anos de trabalho.

33. **Ainda que pago por liberalidade da empresa**, tais pagamentos têm como objetivo obter uma contrapartida do empregado na melhoria do seu desempenho e na qualidade da prestação do serviço, assumindo, desta forma, clara natureza remuneratória, constituindo-se num adicional ao salário. – grifou-se.

A decisão de piso consignou que *“a política de pagar uma premiação adicional aos funcionários que atingem um determinado tempo de vínculo torna o pagamento da verba em questão algo previamente esperado e almejado”*. Concluiu-se que *“é uma forma de contraprestação pelos serviços prestados na relação de emprego. Tal contraprestação, sendo ou não imediata, decorre do exercício laboral ou, no caso, da duração do vínculo empregatício”*. Afastando, portanto, da situação de ganho eventual e desvinculado do salário, previsto no art.28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91.

Em sua peça recursal, a contribuinte defende o enquadramento como ganho eventual, considerando que quantia é paga uma única vez, por valor fixo definido pela Diretoria, e por mera liberalidade, para premiar os funcionários que optaram por permanecer na empresa. Destaca que *“muitos funcionários ao completarem o tempo necessário de permanência na empresa no ano de 2015 não receberam o valor a título de prêmio”*. Junta, ainda, em sede recursal, acordo coletivo evidenciando sequer ter havido previsão destes pagamentos no período autuado.

Nesse ponto, dirirjo da decisão de piso e entendo que, no presente caso, a rubrica não é destinada a retribuir o trabalho prestado pelos empregados. Portanto, encontra-se fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Isso porque, conforme exposto linhas acima, nos termos do art. 22, inciso I e art. 28, inciso I, da Lei n. 8.212/91, é mandatária a sua vinculação à atividade laboral desenvolvida para que uma verba paga pela empresa a seu empregado constitua hipótese de incidência de contribuições previdenciárias.

A motivação para o pagamento é a permanência do profissional nos quadros da empresa. O pagamento não tem vínculo direto com a atividade laboral desenvolvida, o que resta evidenciado pela desvinculação do pagamento de metas/*performance*. Pelo seu trabalho, pelo seu esforço usual ou suplementar, o empregado estará recebendo as verbas combinadas, constantes de seu “pacote de remuneração”.

Observa-se que, a própria decisão recorrida, bem como o relatório fiscal, conquanto tenham compreendido que as quantias seriam *“contraprestação do serviço prestado”*, não demonstraram e fundamentaram tal vinculação, tendo ocorrido um vácuo argumentativo neste particular. Ou seja, inexistente demonstração de que tais rubricas destinaram-se a remunerar um serviço prestado ou colocado à disposição da recorrente.

Ainda, a título de argumentação, a meu ver, no presente caso, não há que se falar que o bônus tinha finalidade de fidelização do executivo, como uma espécie de incentivo ao

trabalho. Da análise dos autos não é possível verificar qualquer pactuação prévia (mesmo que não se admita a juntada, em sede recursal do acordo coletivo), até mesmo tácita.

Ao contrário, o próprio relatório fiscal admite o caráter de liberalidade, reconhecendo que não era pago a todos os empregados. Por isso, discordo da premissa utilizada pela DRJ no sentido de que o Prêmio era “*previamente esperado e almejado*”.

Observa-se que, um pagamento realizado no âmbito do contrato de trabalho, para assumir feição salarial, mesmo que não decorra de um fazer específico (incluindo-se na regra geral da remuneração que é a contraprestação), deve ser realizado com habitualidade (como decidiu o STF no Tema 20). Exemplificativamente, um pagamento aos empregados do *marketing*, realizado quando o resultado das vendas da empresa atingir determinado patamar, só se torna salarial com a reincidência/usualidade do pagamento, ou ainda, com a publicização de que, ao alcançar determinado resultado, a empresa pagará o valor avençado.

No presente caso, não há, expectativa de recebimento, habitualidade de pagamento, tampouco obrigação do empregador em pagar tal valor. Trata-se de pagamento único (e em montante não relacionado com o salário), nem vinculado a metas, o que, no meu entendimento pessoal, afasta a habitualidade da verba no particular.

Nesse sentido, pode-se, inclusive, admitir a eventualidade do pagamento da rubrica (art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei n. 8.212/91).

Em que pese o fato de atingir a marca de tempo na empresa ser evento certo, a realidade demonstra que o efetivo pagamento das verbas era incerto, não era costumeiro, frequente, sequer pactuado ou dotado de certeza, pois não era realizado para todos os funcionários que atingissem o período de permanência. Se o funcionário permanecer 20 anos na empresa, por exemplo, a verba seria paga uma única vez, sendo ela, portanto, não habitual e também eventual (vez que não é certo ou previsto o pagamento) ao tempo que figura nos quadros da recorrente.

Tais características da verba paga apontam para a não incidência das contribuições previdenciárias *in casu*.

Com relação às contribuições previdenciárias destinadas a terceiros, como já entendeu o Superior Tribunal de Justiça (AgInt no REsp 1602619/SE), “*em razão da identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias*”, devem seguir a mesma sistemática destas, não incidindo sobre as rubricas em comento.

Pelo exposto, deve ser afastada a exigência de contribuições previdenciárias (patronal, RAT e terceiros) sobre a parcela paga a título de “Prêmio de Incentivo”.

3. Terceiros

Observa-se que nos Autos de Infração foram exigidas contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos (terceiros – FNDE/INCRA/SENAC/SESC/SEBRAE) sobre a remuneração dos segurados empregados.

Aduz a recorrente que a incidência das contribuições do Salário Educação, SENAI, SESC, INCRA e SEBRAE devem ser limitadas a 20 (vinte) salários mínimos, como

previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei n. 6.950/81. Defende que o Decreto Lei n. 2.318/86 apenas revogou o “*limite para as contribuições previdenciárias (cota patronal), sendo ilógico falar em revogação por dispositivo que trata de contribuição de natureza diversa*”.

Compreendeu a DRJ que como o artigo 3º do Decreto-Lei n. 2.318/86 refere-se ao art. 4º da Lei n. 6.950/81 e não exclusivamente ao “caput”, tem-se que a norma ali enunciada (fim do limite) estende-se às contribuições de terceiros, previstas no parágrafo único do artigo 4º da Lei n. 6.950/81.

Nesse ponto, a decisão *a quo* não merece reparos.

Ao analisar o Tema 1079 (REsp n.s 1.898.532 e 1.905.870), em 13/03/2024, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o limite de 20 (vinte) salários mínimos não é aplicável à apuração da base de cálculo de contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros (SESI, SENAI, SESC e SENAC). É ver a tese fixada pelo Tribunal Superior:

- i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;
- ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário mínimo vigente; e
- iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias;
- iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

O acórdão ainda não foi publicado. Por tratar-se de repetitivo ainda não transitado em julgado, a decisão ainda não vincula este Conselho (art. 98, II, alínea “b”, do RICARF). Contudo, além de compartilhar do mesmo entendimento, decido por aplica-lo em prol dos princípios da segurança jurídica, coerência, eficiência e economia processual.

Quanto às contribuições ao FNDE, INCRA e SEBRAE, não abrangidas expressamente pelo julgado do STJ, não vejo fundamentos para chegar-se a conclusão diversa (inclusive o contribuinte não fez tal diferenciação em sua peça recursal).

Compreendo que o parágrafo único do artigo 4º, da Lei n. 6.950/81, por dispor apenas sobre o “valor” do anterior limite teto contributivo, foi tacitamente revogado, por incompatibilidade sistemática, lógica e teleológica, em decorrência da revogação expressa da própria regra matriz do limite teto pelo artigo 1º, do Decreto-Lei n. 2.318/86.

Reforça isso o fato de que, quanto ao salário-educação (FNDE), a base de cálculo foi alterada por legislação posterior e específica (art. 15 da Lei Federal n. 9.424/96), que não repetiu a limitação de valores.

Do mesmo modo ocorre em relação às contribuições ao INCRA e SEBRAE, arrecadadas pela Previdência Social e com base de cálculo similar às contribuições. Pela nova regência integral da temática pela Lei n. 8.212/91, também se deixou de prever qualquer limite teto contributivo específico para as contribuições de terceiros.

Por qualquer ângulo, pois, não há que se falar em limite teto contributivo em relação a estas contribuições.

Nesse sentido, não merece guarida a alegação de limitação das contribuições de terceiros.

Contribuição Previdenciária da empresa – segurado contribuinte individual

A Contribuição Previdenciária da empresa, incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais, está prevista no inciso III, do art. 22 e art. 28, da Lei n. 8.212/91. É ver:

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

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...)

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º ;

Conforme a norma transcrita, em regra, todos os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.

A discussão acerca da existência ou não de habitualidade não é relevante para os pagamentos vertidos aos segurados contribuintes individuais, vez que tal requisito para a incidência tributária somente se verifica em relação aos segurados empregados, nos termos do § 11 do art. 201 da Constituição Federal. Isto é, os valores repassados a estes trabalhadores, independentemente de serem ou não habituais, constituem-se em salário de contribuição.

No que tange à definição de segurado obrigatório contribuinte individual, o art. 12 da mesma Lei assim dispõe:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

V - como contribuinte individual:

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

4. Das remunerações a segurados contribuintes individuais diretores

Quanto ao ponto, importante aclarar os critérios utilizados para o lançamento de ofício efetuado, constantes do relatório fiscal: a Autoridade Fiscal cruzou as informações prestadas pelo próprio contribuinte na DIRF 2015, Manad 2015 e Gfip, relativas aos diretores segurados contribuintes individuais. Verificou em qual das obrigações acessórias constava a maior base de cálculo, lançando de ofício (i) a diferença, caso tenha sido declarado a menor na Gfip do período e (ii) a integralidade, nas situações em que não houve declaração por parte do recorrente em Gfip.

A Autoridade Fiscal alega que as informações prestadas pelo contribuinte na DIRF foram erroneamente classificadas sob o código de receita de receita 0561 (Rendimento do Trabalho Assalariado), porém referem-se a diretores contribuintes individuais. Rebate a recorrente que embora os beneficiários estivessem exercendo a função de direção na contribuinte, eram funcionários de carreira da *Holding* do Grupo Econômico a que pertence (e as informações eram centralizadas).

O fato é que, com relação à recorrente, os referidos segurados são contribuintes individuais, pois recebem remuneração pela prestação de serviços sem vínculo empregatício. A recorrente não demonstrou que o erro na declaração afetou o lançamento de ofício.

Como assentando na decisão de piso, entendo que as importâncias constantes como base de cálculo no Auto de Infração referem-se à aos pagamentos efetuados pela recorrente para os diretores contribuintes individuais em relação aos serviços prestados a ela própria.

Não foram trazidos aos autos provas, ou sequer questionamentos pontuais ao lançamento indicando de forma individualizada possíveis incorreções, a fim de evidenciar que, supostamente, eventuais valores vertidos pela *holding* (em que os contribuintes individuais são segurados empregados) foram incluídos na base de cálculo do lançamento de ofício.

O contribuinte, ainda, alega em seu recurso que “*diferentemente do que entendeu o acórdão recorrido, o contribuinte individual é responsável pelo recolhimento da contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração auferida pelos serviços prestados por conta própria*”. Conclui que “*não há que se falar em cobrança pelo não recolhimento da contribuição previdenciária*” sobre pagamentos feitos para ex-dirigentes (diretores não empregados, eleitos por Assembleia, que já romperam o vínculo empregatício com a *holding*).

Também nesse ponto, não merece retoques a decisão de piso. Ao contrário do que alega, a recorrente é a responsável pelo recolhimento da contribuição previdenciária da empresa, cota patronal, sobre os valores pagos por ela como retribuição aos serviços prestados pelos segurados contribuintes individuais. A exigência está prevista, expressamente, no art. 30, inciso I, alínea “b”, da Lei n. 8.212/91:

Art. 30. A arrecadação e o **recolhimento** das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

b) **recolher** os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como **as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas**, devidas ou creditadas, a qualquer título, **aos**

segurados empregados, trabalhadores avulsos e **contribuintes individuais** a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (grifou-se)

O inciso II do mesmo dispositivo determina que o segurado contribuinte individual é obrigado a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência. Porém, não é essa a contribuição exigida do contribuinte, conforme a base legal constante do próprio relatório fiscal e do Auto de Infração.

Como se vê, são contribuições distintas e o lançamento de ofício efetuado refere-se à contribuição previdenciária da empresa (art. 22, inciso III, da Lei n. 8.212/91). A contribuição do contribuinte individual (segurado) não se confunde e nem exclui aquela devida pela empresa (cota patronal), vez que decorre de previsão legal e expressa nesse sentido.

Assim sendo, mantenho o lançamento de ofício relativo aos segurados contribuintes individuais diretores.

5. Das remunerações a segurados contribuintes individuais médicos e odontólogos

Neste tocante, a recorrente entende que, ao contrário do assentado na decisão de piso, não deve recolher as contribuições sociais a cargo da empresa sobre os pagamentos efetuados a profissionais da área de saúde que lhe teriam prestado serviços. Argumenta que os serviços não foram prestados para a empresa, e sim para os beneficiários do plano de saúde oferecido pela contribuinte aos seus empregados, aposentados, pensionistas e seus respectivos dependentes.

A recorrente oferece aos seus empregados um plano de saúde chamado de “Assistência Multidisciplinar de Saúde” (AMS), consistente em um cadastro de profissionais aptos a prestarem atendimento médico aos seus colaboradores em caso de necessidade, o qual era arcado financeiramente pela empresa, diretamente ao profissional ou mediante ressarcimento do empregado beneficiário do serviço. Assim, efetuava pagamentos a profissionais da área de saúde quando ocorria atendimento aos seus empregados e beneficiários. No entanto, defende ser mera intermediária dos serviços prestados:

trata-se de um profissional liberal e não exclusivo dos quadros de empregados da Petrobrás Distribuidora S/A. Só recebe remuneração pelos serviços efetivamente prestados, tal qual recebe dos clientes particulares que não sejam empregados da empresa. Por isso, não se pode considerar que **tais profissionais médicos, apenas por constarem em um cadastro oferecido aos empregados da Petrobrás Distribuidora, mantenham vínculo laborativo com a Recorrente**, já que os serviços não são diretamente prestados à Petrobrás, mas aos seus funcionários, sem qualquer subordinação, exclusividade ou característica do gênero. (grifou-se)

Pois bem.

O cerne da questão trazida à discussão é se na relação jurídica entre a recorrente e os profissionais de saúde por ela credenciados, a empresa figuraria como tomadora dos serviços ou se atuaria como mera intermediária de pagamentos.

Inicialmente, deve-se ter em mente, como já exposto, que a base de incidência prevista no art. 22, inciso III, da Lei n. 8.212/91 é “*o total das remunerações pagas ou*

creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços".

Assim, para que haja incidência de contribuição previdenciárias da empresa sobre os valores pagos a contribuintes individuais, o serviço deve ser prestado diretamente ao tomador do serviço, bem como as importâncias pagas para retribuí-los não podem ter natureza de reembolso, mas sim remuneratórias.

Compulsando os autos, não vejo documentos, provas ou explanações aptas a demonstrarem que existe qualquer serviço tomado pela recorrente, prestado pelos profissionais de saúde. O relatório fiscal (e-fls. 139) apenas afirma que os serviços foram prestados à empresa ("o contribuinte deveria ter considerado as remunerações pagas aos profissionais de saúde que *lhe prestaram serviços como integrantes da base de cálculo para a Previdência Social*").

Entendo ser fato incontroverso que os serviços médicos são prestados aos beneficiários (destinatário final), que inclusive participam no custeio do plano e, em determinadas situações, também efetuam o pagamento diretamente ao profissional.

Seria desarrazoado admitir-se que uma entidade empresarial necessite de serviços médicos ou odontológicos. Por óbvio, só podem ser tomadores de tais serviços, pela sua natureza (biológica), as pessoas físicas. Tanto é que os pagamentos ocorrem quando os médicos e odontólogos efetuam atendimentos a seus empregados e beneficiários.

A atuação da empresa visa, simplesmente, operar/oferecer o plano de saúde, que garante o acesso dos beneficiários a serviços de saúde de forma privada e complementar ao Sistema Público de Saúde. Inciativa em consonância com o preceito do artigo 197 da Constituição Federal.

Além disso, a própria legislação previdenciária permite tal conduta por parte dos contribuintes (art. 28, § 9º, alínea "q", da Lei n. 8.212/91) ao determinar que não integram o salário de contribuição os valores pagos aos segurados empregados a título de assistência médica prestada pela própria empresa ou conveniada.

No caso, não há o oferecimento de uma utilidade (prestação de serviço) diretamente para a recorrente por parte dos médicos. A atuação da empresa busca apenas viabilizar o oferecimento do benefício (qual seja, atendimento de saúde) aos empregados, demonstrando sua condição de intermediária. Inclusive é esse o fundamento para a exigência do ISSQN sobre fornecimento de planos de saúde e assistência médico-hospitalar (RE 651.703 – Tema 581 do STF). O gerenciamento do plano possibilita o fornecimento de utilidade (conceito definido pelo STF) por parte da empresa (e operadoras de plano de saúde) aos beneficiários.

É nesse sentido o raciocínio empreendido pelo Superior Tribunal de Justiça por meio dos segundos Embargos de Declaração no REsp 442.829/MG:

Examinando o pedido sucessivo à luz dos arts. 110 e 108, § 1º do CTN, temos que a recorrente atua como **empresa operacionalizadora de planos de saúde de autogestão**. Como tal, **repassa a remuneração devida ao profissional médico pela empresa que contratou o plano de saúde**. Em outras palavras, há um contrato entre a recorrente e a empresa, pelo qual a primeira se compromete a fornecer os serviços de saúde e a outra parte que se compromete a pagar pelo plano de saúde oferecido a seus empregados. **Todas as vezes que um terceiro, detentor de plano de saúde, utiliza-se de um**

serviço ao plano vinculado, a recorrente paga ao profissional médico, ou ao hospital, ou à maternidade, enfim, paga pelo serviço realizado, como se fosse um particular qualquer. Claro está dentro desse contexto, que não cabe à empresa recolher a contribuição previdenciária, porque o valor por ela desembolsado sofre a incidência por parte do profissional ou da empresa que recebe pela prestação de serviço. – grifou-se.

Em outras palavras, não existe serviço prestado pelos profissionais de saúde tendo como tomadora a recorrente. É essa a confusão que não se pode admitir. De um lado, existe o incontestado serviço prestado pelos médicos aos empregados e pensionistas beneficiários do plano AMS, devendo tais segurados efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre os valores (art. 30, inciso II, da Lei n. 8.212/91). De outro, existe uma utilidade, um serviço prestado pelo fornecimento de assistência médica pela empresa para os beneficiários (tomadores). É isso que a atuação da recorrente, ao disponibilizar e gerir o plano de saúde, possibilita.

Os atos de operacionalização praticados pela recorrente, como por exemplo, credenciamento, controle de seleção de profissional ou quaisquer outros atos de gestão, não são suficientes para caracterizá-la como tomadora dos serviços oferecidos pelos profissionais de saúde. Figurando na condição de operadora de plano de saúde de autogestão, sua obrigação se dá em face do beneficiário, que é o destinatário final do serviço médico.

De fato é necessário preencher formulários e pedir autorização do plano. Porém, isso busca simplesmente viabilizar o fornecimento do plano e atendimento ao beneficiário pelo profissional de saúde, reforçando a tese de que a prestação de serviço existente se dá entre o médico e o paciente.

A autorização do plano apenas permite controlar o acesso a determinados serviços com o objetivo de evitar desperdício de recursos, o que levaria, também, ao aumento da coparticipação, a parcela paga pelos beneficiários. Como por exemplo, a pertinência clínica, evitando a realização de procedimentos contraindicados ou desnecessários e o uso de materiais e medicamentos irregulares ou sem registro.

Inclusive, ainda que o plano se recuse a custear o referido serviço, o paciente pode optar, naquele momento, por arcar ele mesmo com o preço, independentemente do plano de saúde. Ou seja, o plano de saúde, oferecido pela empresa, é mero intermediário da relação.

Do mesmo modo, compreendendo que o simples credenciamento se dava tão somente para efeito de controle dos serviços prestados, ou seja, para garantir a qualidade do atendimento médico aos segurados empregados da recorrente e demais beneficiários. Inclusive, decorre de aspecto negocial/econômico inerente à atividade realizada como operadora de plano.

A empresa detém o poder econômico e volume de demanda que lhe garante vantagens na negociação. Assim, seleciona no mercado profissionais da saúde aptos a realizarem os exames e procedimentos, oferecendo um valor reduzido de honorários para os casos em que houver a efetiva realização do atendimento. O nome desses profissionais, que aceitaram o preço reduzido, é incluído em uma lista oferecida aos seus beneficiários, de forma que tais profissionais terão mais pacientes. Ou seja, inclusive, sob essa ótica, a contrapartida é dada pela empresa ao prestador, e não o contrário.

O suposto “vínculo jurídico”, defendido por alguns, existente pela presunção de controle da recorrente sob os médicos e odontólogos, ao efetuar o credenciamento e descredenciamento, orientações procedimentais e autorizações previstas no “Regulamento da AMS”, visam apenas ultimar a prestação de serviço ao beneficiário empregado. Não são suficientes para colocar a empresa recorrente como tomadora de serviços prestados pelos profissionais de saúde.

A discussão não se trata de “pejotização”, ou análise de requisitos de vinculação jurídica de emprego para fins de incidência de contribuição previdenciária, e sim da existência de serviços prestados pelos médicos à empresa como tomadora (base de cálculo da contribuição lançada, conforme inciso III do art. 22 da Lei n. 8.212/91).

As pessoas físicas profissionais da área de saúde não eram contratadas para prestação de serviços à recorrente, não havendo qualquer vínculo contratual entre estes. Os profissionais da saúde não disponibilizam atendimento médico/odontológico aos beneficiários da empresa. Quem disponibiliza é a recorrente (prestadora) como operadora do plano de saúde aos seus empregados (tomadores), sendo sua atuação, conforme exposto, consistente em atos de gestão/gestão e coordenação para que seja ultimado o serviço ao seu destinatário final.

Inclusive, o fato de a recorrente ter declarado as remunerações pagas a tais contribuintes individuais em DIRF, com o código de receita 0588 - rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício, em nada afeta a conclusão quanto às contribuições previdenciárias. A discussão da tributação previdenciária sofre com as confusões entre o plano de custeio do RGPS e a legislação do imposto sobre a renda. Neste tributo, quaisquer rendimentos, de capital ou trabalho, são tributados. Já naquele, somente rendimentos do trabalho, de índole contraprestacional, como determina o art. 195, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal.

Quanto ao parecer Parecer AGU/SRG n. 01/08, que trata discussão semelhante a presente, envolvendo o Banco Central do Brasil (Bacen), destaco que não teve aprovação presidencial. Portanto, inexistente o efeito vinculante (precedente Ac n. 9202-002.246).

Além disso, o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça é em linha com o raciocínio ora empreendido:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. VALORES REPASSADOS AOS MÉDICOS CREDENCIADOS. NÃO INCIDÊNCIA.**

1. O Superior Tribunal de Justiça possui firme entendimento de que "[...] não incide contribuição previdenciária sobre os valores repassados aos médicos pelas operadoras de plano de saúde".

Precedentes: AgInt no REsp 1.825.698/AL, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 13/04/2021; AgInt no AREsp 1.149.455/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 21/03/2018.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AgInt no REsp n. 1.218.526/SC, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 15/6/2021, DJe de 22/6/2021.) – grifou-se.

Como se vê, a ementa refere-se a médicos credenciados, convalidando as explanações tecidas no sentido de que o mero credenciamento pela empresa não é apto a atrair a incidência da contribuição previdenciária cota patronal.

Ainda nesse contexto, o Parecer SEI n. 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF esclarece que o fundamento da posição reiterada do STJ é não identificar prestação de serviço do médico à empresa operadora do plano de saúde. Veja-se:

5. Observa-se que a jurisprudência do STJ se firmou em sentido contrário ao defendido pela Fazenda Nacional. **Com efeito, naquela Corte Superior, defendia-se a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores repassados pelas operadoras de planos de saúde aos médicos credenciados, entendendo que havia uma relação de prestação de serviços do profissional de saúde e a operadora.** 6. **Argumentava-se que o fato de serviços de saúde terem como beneficiários pacientes não seria elemento que descaracterizaria a obrigação da operadora de plano de saúde de recolher a contribuição previdenciária, na medida em que os profissionais da área de saúde, de um lado prestavam serviços aos segurados, mas, de outro lado, também prestavam serviços à operadora de plano de saúde, uma vez que garantiam aos segurados a prestação de serviços médico-hospitalares.** A Fazenda Nacional ainda aduzia que a regra seria de que a operadora de plano de saúde seria responsável pelo pagamento dos honorários médicos e pelo vínculo do atendimento pessoal médico-paciente, vínculo este que não se estabeleceria sem a interveniência da operadora de plano de saúde. 7. **Defendia-se, portanto, que o fato de a prestação de serviços por profissionais da área médica ou odontológica ter por objeto a saúde do segurado não afastava a existência de prestação de serviços a favor das empresas seguradoras, de modo que os pagamentos por estas efetuados àqueles caracterizam o fato gerador da contribuição previdenciária. Todavia, o STJ firmou entendimento no sentido de que não caberia às empresas operacionalizadoras de planos de saúde recolher a Contribuição Previdenciária cujo ônus é do profissional ou da empresa que recebe pela prestação do serviço.** [...] 23. 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 inexistam outros fundamentos relevantes, 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.** – grifou-se

Resta clara a compreensão no sentido de que não há serviço prestado pelos médicos às operadoras de planos de saúde. A recorrente operacionaliza plano de saúde de autogestão. Em que pese tratar-se de jurisprudência não vinculante, além de ser esta minha convicção pessoal, entendo que, no caso, deve ser priorizado o princípio da segurança jurídica.

Os precedentes judiciais constroem uma jurisprudência que deverá servir de orientação para os juízes e, sobretudo, para os cidadãos e o Estado pautarem suas ações. As decisões devem guardar um mínimo de coerência, não se admitindo, por isso, tratamento diferenciado para hipóteses idênticas ou muito assemelhadas.

Pelo exposto, entendo que devem ser excluídas as contribuições previdenciárias da empresa sobre os valores pagos aos profissionais da saúde.

6. Multa de ofício

Quanto ao ponto, alega a recorrente que a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) mostra-se totalmente desarrazoada. Contudo, tal alegação não merece ser conhecida.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio da razoabilidade ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

Registre-se, ainda, que a multa aplicada encontra-se prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n. 9.430/96. Não se trata de opção facultada à Autoridade Fiscal, mas de atividade administrativa vinculada e obrigatória, conforme o art. 142 do CTN.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do recurso, não conhecendo a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, para reconhecer a improcedência do lançamento no ponto atinente ao “Prêmio de Incentivo” e pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais médicos e odontólogos.

(documento assinado digitalmente)

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo