



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16682.721143/2012-17
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.277 – 2ª Turma
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria CSP - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PAGAMENTO A PROFISSIONAIS DE SAÚDE. MÉDICOS E DENTISTAS CREDENCIADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXIGÊNCIA OBRIGATÓRIA.

O pagamento realizado aos profissionais de saúde está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, com base no artigo 22, III da Lei nº 8.212/91.

O credenciamento acompanhado da remuneração pela prestação de serviços, a utilização dos serviços submetidos ao controle da recorrente, com a possibilidade de glosa caracteriza a existência de relação jurídica entre os prestadores e a recorrente, capaz de ensejar o lançamento de contribuições previdenciárias na qualidade de contribuinte individual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Nos termos do art. 58, §5º, do Anexo II do RICARF, a conselheira Ana Paula Fernandes não votou quanto ao conhecimento e mérito, por se tratar de questão já votada pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada) na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, DEBCAD 37.327.292-8, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais, a cargo da empresa, destinadas ao financiamento da Seguridade Social, no período de 01/2008 a 12/2008.

No relatório fiscal de fls. 60/69 a fiscalização informou, em síntese, que:

- apurou, através da análise das DIRF, folhas de pagamento e GFIP que o contribuinte não incluiu na base de cálculo das contribuições, as remunerações pagas a determinados

- mediante intimação, solicitou ao contribuinte que prestasse esclarecimentos acerca da natureza dos pagamentos realizados, bem como da razão para não declararem em GFIP, nem incluírem na base de cálculo da contribuição previdenciária, obtendo como resposta a explicação de que os serviços médicos e odontológicos eram prestados diretamente ao beneficiário, sendo apenas um agente pagador dos profissionais credenciados. Quanto aos demais prestadores de serviços não apresentou qualquer explicação para a falta de declaração em GFIP e inclusão na base de cálculo;

- os serviços prestados pelos profissionais da área da saúde para a empresa consistem na vantagem remuneratória oferecida aos beneficiários e revertida em prol da contratante, através da mão de obra de melhor qualidade, mais satisfeita e produtiva;

- através da análise do Manual de Operação da AMS é possível concluir que a empresa não é meramente um agente pagador por conta e ordem de seus beneficiários, mas a gestora do plano de saúde;

- a prestação de serviços médicos obviamente sempre terá como destinatário final a pessoa, mas não significa que não possa ser prestado à pessoa jurídica, ou tornaria letra morta a previsão legal do artigo 22, III da Lei 8.212/91;

- os valores pagos foram contabilizados como despesas operacionais dedutíveis e houve retenção de IRRF dos profissionais que prestaram os serviços, o que contradiz a informação de que não recebeu a prestação dos serviços. No caso de terem sido prestados aos beneficiários, deveria ter contabilizado as despesas como remuneração dos empregados e descontado destes o IRRF;

- em relação aos prestadores de serviço não pertencentes à área da saúde a empresa, embora intimada, não apresentou qualquer consideração;

- relacionou nos anexos 2 e 3 os prestadores de serviços, com base nas informações prestadas pela empresa em resposta aos TIF 2, 3 e 4;

- realizou a comparação das multas para aplicar a mais benéfica, considerando as alterações decorrentes da MP 449/08, de maneira que aplicou multa de ofício no percentual de 75 % na competência 12/2008 e o percentual de 24% nas demais competências, conforme explicitado no relatório fiscal.

O autuado apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pelo autuado, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 09/12/2015, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2401-003.967 (fls. 3.930/3.937)**, com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por CONHECER do recurso voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO*". O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

*PLANO DE SAÚDE. MÉDICOS CREDENCIADOS.
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA*

O pagamento realizado aos profissionais de saúde está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, com base no artigo 22, III da Lei nº 8.212/91. Quando uma empresa contrata serviços, estes podem ser executados a ela diretamente, aos seus clientes ou aos seus colaboradores. Em todas essas situações, a empresa figura como contratante, como tomadora do serviço, embora possa haver um outro beneficiário (cliente ou colaborador). Para fins de custeio previdenciário, o que importa é que os serviços sejam contratados em benefício de seus interesses, de sua atividade.

O credenciamento acompanhado da remuneração pela prestação de serviços caracteriza a existência de relação jurídica entre os prestadores e a recorrente, mormente quando a utilização dos serviços é submetida ao controle da recorrente, havendo submissão dos prestadores (credenciados) e empregados (beneficiários) ao preenchimento de documentos, formulários e autorizações, inclusive com a possibilidade de glosa de pagamentos. Assim, o vínculo jurídico é, em primeiro plano, com a contratante dos serviços e secundariamente com o empregado, beneficiário.

ALEGAÇÃO DE VÍCIO NO LANÇAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO OU DEMONSTRAÇÃO.

A teor do que dispõe o artigo 16, III do Decreto 70.235/72, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Sendo assim, não é admissível a argumentação genérica, sem que a recorrente aponte, sequer, um caso, ou apresente uma prova do que está alegando.

Recurso Voluntário Negado

Cientificado em 29/03/2016, o contribuinte opôs, em 04/04/2016, portanto, tempestivamente, Embargos de Declaração (fls. 4.001/4.008) que foram rejeitados pelo Despacho nº 2401-033, de 26/04/2016, da 1ª TO da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF (fls. 4.053/4.054) e pelo Despacho de Saneamento s/nº, da 4ª Câmara, de 15/06/2016 (fls. 4.063/4.065).

O sujeito passivo foi cientificado da decisão denegatória dos embargos opostos, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) em 06/06/2016 (fls. 4.061), e apresentou tempestivamente, em 20/06/2016 (Termo de Solicitação de Juntada às fls. 4.066), Recurso Especial (fls. 4.067 a 4.097).

Registra-se, por oportuno, que existe despacho da Demac/RJ (fls. 4.179) informando que após ciência do despacho de admissibilidade dos embargos opostos, houve saneamento do referido despacho, para correção de vício formal, tendo o contribuinte tomado ciência (fls. 4.176) do novo despacho, em 24/06/2016, e não apresentado outro Recurso Especial.

Ao Recurso Especial do contribuinte foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 4ª Câmara, de 14/02/2017 (fls. 4.180/4.188), considerados os acordos nsº 9202-002.246 e 2402-004.873.

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido, reconhecendo a não incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, §9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/91.

Da não ocorrência do fato gerador.

- Argumenta que ao analisar a norma legal utilizada (Lei nº 8.212/91, art. 22) pelo agente fiscal para imputar o auto de infração à recorrente, verifica-se a preocupação do legislador pátrio ao definir claramente qual a hipótese de incidência tributária, designando a imposição da contribuição previdenciária quando efetivamente ocorrer o fato gerador e o seu real sujeito passivo.
- Diz que a questão semântica é essencial para a obtenção do critério material da regra-matriz de incidência, que consiste no verbo “prestar”, acrescido do complemento “serviços”, não sendo correta qualquer interpretação que inclua como sujeito passivo aquele que não tenha recebido aludidos serviços; e somente ocorrendo o fato previsto na norma é que esta incidirá sobre ele, produzindo efeitos jurídicos e impondo ao sujeito passivo a obrigação de recolher o tributo.

- Alega que se existe essa definição legal, não pode a Administração Tributária fugir desse princípio (o da legalidade), sendo vedado à fiscalização estender o alcance que o texto legal consigna, alterando o sujeito passivo por interpretar os dispositivos legais em dissonância com a amplitude que possuem, com o único fito de fazer recair a exação sobre quem a ei não definiu como responsável.
- Afirma ser necessário, então, apurar a existência de causalidade jurídica entre o evento ocorrido e a norma, o que irá consubstanciar o fato tributário, quando somente a partir de então passará a existir a obrigação tributária; e sendo assim, não pode a exação ter alcance distinto daquilo expressamente previsto, mostrando-se evidente, então, que a Recorrente não é a efetiva tomadora de serviços médicos, clínicos e odontológicos, pois os serviços foram (e são) prestados diretamente aos seus empregados, aposentados e pensionistas, beneficiários da AMS.
- Acrescenta que o fato da recorrente manter um benefício trabalhista não basta para ela ser equiparada àquela a quem os serviços são efetivamente prestados, sendo vedado pelo art. 110 do CTN mudar conceitos do direito privado, *verbis*:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

- Verifica que a hipótese de incidência tributária, adotando-se como parâmetro a Lei nº 8.212/91 para elaborar a regra-matriz, tem como critério material o núcleo da descrição fática (“prestar” + “serviços”); como critério espacial, considerando que o tributo é de competência da União, que o mesmo está delimitado em todo o território nacional; e como critério temporal, o mês de competência em que os contribuintes individuais prestarem seus serviços (antecedente); como critério pessoal, os sujeitos ativo (União Federal) e passivo (“o empregador, a empresa ou entidade a ela equiparada”), conforme definido na CF/88, art. 195, I, a quem os “segurados contribuintes individuais prestam serviços; como critérios quantitativos, a base de cálculo, que é a grandeza correspondente aos serviços prestados, e alíquota de 15% ou 20% sobre tais remunerações (consequente); e daí conclui que a recorrente não participa de qualquer etapa ou mantém relação, sequer, de dever instrumental (Obrigação acessória), pois não é ela, PETROBRÁS, que recebe os serviços prestados.

Da Lei dos Planos de Saúde – Lei nº 9.656/98. Do efetivo tomador de serviços.

Traz os arts. 196, 197 e 199 da CF/88 que dispôs que:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 197. São de relevância pública as ações de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

- Alega que a obrigação de prestar serviços de saúde incube ao Estado, ainda que esse serviço seja prestado pela iniciativa privada de forma complementar - assim como a recorrente, através da AMS, de forma supletiva, substitui o Estado na prestação desses serviços; e que assim, então, surgiu a necessidade de regular esse segmento e foi editada a Lei nº 9.656/98, posteriormente alterada pela MP 2.177-44, de 24 de agosto de 2001, que estipulou as definições legais e traçou as diretrizes do setor.
- Argumenta que para efeitos de abrangência das coberturas contratuais, a referida Lei equiparou as denominadas autogestões de saúde às operadoras de seguros privados de assistência à saúde, consoante o disposto no art. 1º, *verbis*:

Art. 1º. Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos ou seguros privados de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se, para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições:

I – Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós-estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não da rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor;

II – Operadora de Plano de Assistência à Saúde: pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I deste artigo;

- Salienta que a Lei dos Planos de Saúde definiu expressamente por conta e ordem de quem são tomados esses serviços, o que impede a fiscalização do INSS de ampliar a interpretação, de acordo com o art. 110 do CTN e afirma que, ou ocorre o fato previsto hipoteticamente no antecedente e, nesse caso, subsume-se ela à norma positivada que

lhe faz incidir os respectivos efeitos, ou, como no presente caso, em que os serviços não lhe são prestados, não há fato gerador a irradiar efeitos sobre a hipótese.

- Diz que não se sustenta o argumento levantado pelo Fisco de que é a recorrente que realiza os pagamentos aos profissionais, clínicas etc, pois ao contrário da legislação do imposto de renda, que obriga ao recolhimento aquele que paga os honorários, na condição de substituto tributário, não existe na legislação previdenciária norma nesse sentido.
- Conclui que não havendo descrição legislativa hipotética para esse tipo de serviço, se estará diante apenas de um evento, sem qualquer consequência jurídica, por não haver subsunção do fato à norma, o que afasta a obrigatoriedade tanto de reter, quanto de recolher/pagar o tributo.

Dos procedimentos administrativos adotados pela recorrente em relação à questão do credenciamento e da contabilização dos pagamentos realizados.

- Afirma que, ao contrário do que consta nos autos, a recorrente não é beneficiária dos serviços prestados pelos diversos prestadores de serviços de saúde que atuam no âmbito da AMS, sendo que a PETROBRÁS apenas disponibiliza as informações sobre a existência dos profissionais, clínicas, hospitais etc, dentro de determinadas regiões, para que, a critério dos beneficiários, estes possam recorrer àqueles; ou seja, o credenciamento em questão é mero procedimento administrativo, necessário para atingir a satisfação dos beneficiários, bem como para a melhor operacionalização do sistema.
- Alega que são três as formas com que os profissionais, hospitais, clínicas etc podem se tornar “integrantes da rede credenciada”, de acordo com o inciso I, art. 1º, da Lei nº 9.656/98, que são credenciamento (modo pela qual a recorrente optou), contratação e referência; e que no credenciamento, acontece uma “habilitação” do prestador de saúde, pessoa física ou jurídica, que, dada suas qualificações, obtém uma “credencial” tornando-o apto a atender aos beneficiários da AMS.
- Argumenta que, não obstante as regras legais até aqui expostas, que afastam a obrigatoriedade do recolhimento das contribuições sociais lançadas, por conta da desvinculação da base legal ao conceito de autônomo/contribuinte individual, verifica-se também que o §9º, inciso XVI, art. 214, do Decreto nº 3.048/99, prevê a não incidência da contribuição, *verbis*:

Art. 214. (...)

Parágrafo 9º. Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XVI – o valor à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

- Registra, ainda, a forma como a recorrente lança os registros contábeis dos pagamentos efetuados aos profissionais, hospitais, clínicas etc corroborando a afirmação de que eles são feitos a conta e ordem dos beneficiários da AMS: são lançados na rubrica “despesas de pessoal/encargos sociais e trabalhistas – AMS -Empregados”, o que não deixa dúvida quanto a não-incidência da Contribuição Previdenciária, por força expressa de lei, como se denota no disposto na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT:

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuários ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

(...)

§2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão considerados como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

(...)

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

Dos demais prestadores de serviço.

- Afirma que no que concerne aos prestadores de serviços declarados no Anexo 3 da DIRF, sob o código 0588, a autuação também merece ser declarada insubsistente, uma vez que a recorrente apurou que pelo menos 603 prestadores de serviços apontados no AI tiveram seus pagamentos devidamente declarados na GFIP, e que, além disso, vários prestadores de serviço que tiveram valores divergentes entre os declarados em DIRF e GFIP são, na verdade, transportadores autônomos, circunstância que faz reduzir a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do §4º, do art. 201, do Decreto nº 3.048/99
- Por fim, traz inúmeras jurisprudências dos Tribunais sobre a questão assentando que não incide contribuição previdenciária sobre os valores atinentes a planos de saúde concedidos aos empregados.

O processo, então, foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 16/03/2017, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010.

A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, em 22/03/2017, contrarrazões (fls. 4.189/4.199).

- Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional observa que a Constituição Federal (CF/88) dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em seu art. 201, § 4º c/c art. 195, inc. I:

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Alterado pela EC-000.020-1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

- Salienta que, segundo a norma constitucional supra, a contribuição do empregador incide não somente sobre folha de salários, mas também sobre os demais rendimentos pagos a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço.
- Cita também a Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, regulou o disposto na Carta Magna, determinando que são contribuintes individuais as pessoas prestadoras de serviços de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; bem como que a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa será de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados contribuintes individuais, nos termos do art. 12, inc. V, “g” c/c art. 22, inc. III.
- Ressalta que, no caso em exame, a autuada atua na qualidade de operadora de programa de assistência à saúde, na modalidade de autogestão, conforme Manual de Operação da AMS1, e efetua pagamentos a profissionais da área de saúde, enquadrados como contribuintes individuais, quando ocorre atendimento a seus beneficiários.
- Lembra que a AMS se trata de ente sem personalidade jurídica, conforme art. 34 da Lei 9.656/98 (*"Art. 34. As entidades que executam outras atividades além das abrangidas por esta Lei deverão, na forma e prazo definidos pela ANS, constituir pessoas jurídicas independentes, com ou sem fins lucrativos, especificamente para operar planos privados de assistência à saúde, na forma da legislação em vigor e em especial desta Lei e de seus regulamentos. Parágrafo único. A obrigatoriedade prevista neste artigo não alcança as operadoras que atuem*

exclusivamente em atividades relacionadas ao setor de saúde e às operadoras enquadradas no segmento de autogestão patrocinada, na forma disciplinada pela ANS”).

- Afirma que os referidos profissionais são previamente selecionados pela empresa operadora, que os credencia através de procedimento por ela definido e os remunera, na forma estabelecida pela empresa no Manual de Operação da AMS apresentado pela recorrente, que disciplina a prestação de serviço no âmbito da Assistência Multidisciplinar de Saúde (AMS).
- Afirma que, ainda que o médico preste, do ponto de vista material, serviço ao cliente, e, portanto, ao beneficiário da operadora do plano assistencial, ele está, simultaneamente, do ponto de vista jurídico, prestando um serviço à empresa operadora, na medida em que sem o trabalho por ele realizado não pode a mesma desincumbir-se da obrigação assumida; e assim, os serviços prestados pelos profissionais credenciados assumem papel fundamental, condicionando à própria existência ou funcionamento regular do sistema privado de assistência à saúde, criado e operado pela recorrente, não podendo ser tida como “terceiro”.
- Conclui que o médico e o odontólogo prestam, sim, serviço à empresa, qual seja, de disponibilizar atendimento médico/odontológico aos seus clientes; e tanto é assim, que assinam contrato de convênio ou credenciamento, e o serviço (de atendimento), posteriormente prestado ao beneficiado, é remunerado conforme a tabela previamente estipulada pelo plano de saúde ou pela seguradora, e não pelo médico (como ocorreria se o serviço fosse prestado diretamente ao paciente, sem a cobertura de um plano de saúde).
- Acrescenta ainda que, se o segurado, em determinado período, deixe de pagar o valor para o programa de assistência à saúde, a obrigação da empresa com o médico, de lhe remunerar pelo atendimento já prestado ao segurado, subsiste; e mais, caso o médico não receba sua remuneração, ele não irá cobrá-la do paciente, mas da seguradora/operacionalizadora do plano de saúde.

Ressalta que, se realmente houvesse intermediação no caso, não deveria o segurado pagar qualquer valor nos meses em que não usufrísse do plano de saúde, pois não haveria intermediação nesses meses, o que, todavia, não corresponde à lógica das empresas operadoras de planos de saúde, que lidam com a álea e cobram mensalmente as prestações de seus segurados – sob pena de estes ficarem desamparados da cobertura securitária – independentemente da efetiva utilização do plano em um dado mês.

- Finalmente, ressalta que discussão semelhante à travada no presente feito já foi objeto de solução de controvérsia envolvendo o Banco Central do Brasil (Bacen) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), culminando com a elaboração do Parecer AGU/SRG nº 01/08, sem força vinculativa, mas que se adota também como fundamentação, do qual se extrai o seguinte:

“38. Com efeito, a primeira observação a ser produzida deve estar vinculada à regra legal a ser observada para aferir a caracterização, ou não, da obrigação tributária.

39. Na redação originária do art. 22, da Lei nº 8.212/91, já havia a previsão de pagamento de contribuição previdenciária – cota patronal –, por parte de pessoa jurídica – empresa –, diante da remuneração auferida por trabalhadores autônomos que lhe prestassem serviço: Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 1996)

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

40. Com as alterações normativas, houve detalhamento da disciplina, já imposta e a elevação da correspondente alíquota, de quinze para vinte por cento, esta diante do advento da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

41. Atualmente, a regra contempla os seguintes termos – com a redação alterada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99:

‘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’;

42. A incidência da mencionada disciplina ao Banco Central do Brasil decorre da configuração da condição de empresa, para os termos fiscais, responsável pelo pagamento dos trabalhadores autônomos que lhe prestam serviço decorrentes de estarem credenciados para o atendimento de saúde vinculado ao PASBC.

43. Não é possível sustentar o argumento de que ocorre indevida aplicação do art. 108, do Código Tributário Nacional, pois não se está a interpretar para exigência de tributo não previsto em lei: a uma, a contribuição previdenciária cogitada detém previsão legal; a duas, a aplicabilidade ao Banco Central está no fato de que é esta a pessoa jurídica que promove o pagamento da remuneração dos trabalhadores autônomos que atendem as necessidades do PASBC, conceituado como ‘empresa’, por estrita previsão legal – art. 15, da Lei nº 8212/91 e não por interpretação ampliativa da legislação de regência”. (destaques lançados)

- Em relação ao que alegou a recorrente de que sua tese fora acatada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme Acórdão 9202-002.246, na Sessão de Agosto de 2012, que declarou a não incidência das contribuições previdenciárias sobre as

remunerações pagas aos contribuintes individuais – profissionais da área médica e odontológica, tendo como contribuinte também a PETROBRÁS, afirma que não foi verdadeiramente submetida à CSRF a questão de mérito acerca da incidência das contribuições, mas tão somente firmado que o citado Parecer AGU SRG 01/08 não possui força vinculativa, pois não foi aprovado pelo Presidente da República.

- Diz que, como o único fundamento para a maioria do Colegiado *a quo* para manter o lançamento fiscal foi o Parecer AGU/SRG nº 01/2008, pela crença de seu efeito vinculante, a 2ª Turma da CSRF deu provimento ao recurso da PETROBRÁS, tendo em vista o efeito não vinculante do citado parecer, prevalecendo conclusão pela improcedência do lançamento da maioria do colegiado *a quo*.
- Conclui, assim, que a questão de mérito, qual seja, incidência das contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas pela prestação de serviços médicos e odontológicos por contribuinte individuais não foi analisada pela CSRF e, mesmo na inexistência do dito parecer da AGU, o lançamento fiscal se encontra respaldado pela Lei nº 8212/91.

Traz também várias jurisprudências no sentido de que incide sim a contribuição previdenciária discutida no caso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Recurso Especial do Contribuinte

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 4180. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

De forma objetiva a delimitação da lide, conforme consta do despacho de admissibilidade, cinge-se a incidência de contribuições previdenciárias em relação aos pagamentos feitos pela recorrente a médicos e odontológicos na qualidade de contribuintes individuais.

No relatório fiscal de fls. 60/69 a fiscalização informou, em síntese, que:

- apurou, através da análise das DIRF, folhas de pagamento e GFIP que o contribuinte não incluiu na base de cálculo das contribuições, as remunerações pagas a determinados

- mediante intimação, solicitou ao contribuinte que prestasse esclarecimentos acerca da natureza dos pagamentos realizados, bem como da razão para não declararem em GFIP, nem incluírem na base de cálculo da contribuição previdenciária, obtendo como resposta a explicação de que os serviços médicos e odontológicos eram prestados diretamente ao beneficiário, sendo apenas um agente pagador dos profissionais credenciados. Quanto aos demais prestadores de serviços não apresentou qualquer explicação para a falta de declaração em GFIP e inclusão na base de cálculo;

- os serviços prestados pelos profissionais da área da saúde para a empresa consistem na vantagem remuneratória oferecida aos beneficiários e revertida em prol da contratante, através da mão de obra de melhor qualidade, mais satisfeita e produtiva;

- através da análise do Manual de Operação da AMS é possível concluir que a empresa não é meramente um agente pagador por conta e ordem de seus beneficiários, mas a gestora do plano de saúde;

- a prestação de serviços médicos obviamente sempre terá como destinatário final a pessoa, mas não significa que não possa ser prestado à pessoa jurídica, ou tornaria letra morta a previsão legal do artigo 22, III da Lei 8.212/91; - os valores pagos foram contabilizados como despesas operacionais dedutíveis e houve retenção de IRRF dos profissionais que prestaram os serviços, o que contradiz a informação de que não recebeu a prestação dos

serviços. No caso de terem sido prestados aos beneficiários, deveria ter contabilizado as despesas como remuneração dos empregados e descontado destes o IRRF;

- em relação aos prestadores de serviço não pertencentes à área da saúde a empresa, embora intimada, não apresentou qualquer consideração;

- relacionou nos anexos 2 e 3 os prestadores de serviços, com base nas informações prestadas pela empresa em resposta aos TIF 2, 3 e 4;

Por outro lado, apresentou o recorrente argumentos no sentido de inexistir prestação de serviços a PJ, mas apenas aos beneficiários diretamente, não devendo perdurar a incidência de contribuições previdenciárias, primeiro pela inexistência de prestação de serviços ou mesmo que estaria suprindo direcionamento constitucional de assegurar direito a saúde a todos.

Contudo, não vejo como acatar seus argumentos de forma a desconstituir o lançamento, tendo em vista a expressa subsunção dos fatos narrados a norma previdenciária que determina a exigência de contribuições face a contratação de contribuintes individuais.

Aliás, foi essa mesma linha de raciocínio a adotado pelo acórdão recorrido, ao qual concordo com os fundamentos, inclusive adotando como razões de decidir.

AMS. Assistência Multidisciplinar de Saúde da Petrobrás.

Aduz a recorrente que os pagamentos realizados aos profissionais de saúde credenciados na AMS –Assistência Multidisciplinar de Saúde da Petrobrás, feitos em decorrência de diversos e sucessivos Acordos Coletivos de Trabalho, não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, pois os serviços, prestados exclusivamente aos beneficiários e reais tomadores dos serviços (empregados e seus dependentes), são escolhidos sem interferência da recorrente, não existindo, portanto, qualquer vínculo jurídico entre a Petrobrás e os profissionais de saúde.

A recorrente apenas viabiliza e operacionaliza o sistema, fazendo as intermediações necessárias.

Diferentemente do que alega, entendemos que o pagamento realizado aos profissionais de saúde está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, com base no artigo 22, III da Lei nº 8.212/91, pois os serviços foram prestados por segurados contribuintes individuais à recorrente.

Quando uma empresa contrata serviços, estes podem ser executados a ela diretamente, aos seus clientes ou aos seus colaboradores. Em todas essas situações, a empresa figura como contratante, como tomadora do serviço, embora possa haver um outro beneficiário (cliente ou colaborador). Para fins de custeio previdenciário, o que importa é que os serviços sejam contratados em benefício de seus interesses, de sua atividade.

No caso, a recorrente credencia e remunera prestadores em benefício de seus trabalhadores. Estes, ao serem atendidos por quaisquer dos prestadores credenciados, beneficiam-se de um serviço contratado, ofertado e remunerado pela recorrente. Há sim uma relação jurídica entre os prestadores e a recorrente. Ou

não há acordo de vontade que gere direitos e obrigações recíprocos?

A recorrente alega que apenas disponibiliza as informações sobre a existência dos profissionais, clínicas, hospitais, etc., dentro de determinadas regiões, para que, a critério dos beneficiários, estes possam recorrer àqueles. Assim, o credenciamento em questão seria mero procedimento administrativo.

Ocorre que, como destacado pela autoridade fiscal, a recorrente não realiza mero cadastramento de profissionais, clínicas e hospitais, menos ainda, é simples agente pagador por conta e ordem de terceiros. O Manual de Operações da AMS demonstra que toda a estrutura normativa e operacional é gerida pela recorrente, que detém total controle e poder decisório quanto aos profissionais e hospitais que serão ou não credenciados, ou descredenciados, a qualquer tempo, à revelia da vontade dos empregados.

Outrossim, a utilização dos serviços é submetida ao controle da recorrente, havendo submissão dos prestadores (credenciados) e empregados (beneficiários) ao preenchimento de documentos, formulários e autorizações em meio papel ou eletrônico, no portal da AMS
http://tissweb.petrobras.com.br/tissweb/manual/manual_credenciado.pdf), inclusive com a possibilidade de glosa de pagamentos. Ora, a mera atividade de credenciamento de prestadores e de repasse de pagamento não se coaduna com o arcabouço normativo e operacional, nem com este nível de ingerência na fruição dos serviços, menos ainda com a alegada autonomia dos beneficiários.

Como destacado na decisão a quo:

12. Não se pode concordar com a tese de inexistência de relação jurídica contratual com os profissionais de saúde credenciados, pois ela surge no momento em que os profissionais e a Impugnante manifestam suas vontades, os primeiros, no sentido de prestarem atendimento na área da saúde (solicitando cadastramento), a segunda, no sentido de aceitar a prestação do serviço (admitindo o cadastramento). Os profissionais de saúde filiaram-se ao programa da AMS, gerido pela Impugnante, PETROBRAS, e se submeteram às regras e valores por esta estabelecidos, independentemente de quem seja o beneficiário.

13. O vínculo jurídico é, em primeiro plano, com a Impugnante e secundariamente com o empregado, beneficiário. O profissional não diz que presta serviços para este ou aquele beneficiário, ele diz que é credenciado e presta serviços para a PETROBRAS, e exige desta, administrativa ou judicialmente os seus haveres. O vínculo com o beneficiário, diferentemente da Impugnante, encontra-se no campo da responsabilidade civil, decorrente da sua atuação como promotor de saúde.

Quanto à afirmação de que o pagamento dos serviços ocorreu por conta e ordem de terceiros, neste caso, os empregados, que,

supostamente, seriam os contratantes, cumpre ressaltar que o ACT 2007/2009, na cláusula 44ª, estabeleceu que o custeio das despesas com o programa AMS seria realizado com a participação financeira da recorrente na proporção de 70% dos gastos e 30% pelos beneficiários. Ademais, a própria recorrente contabilizou a sua participação como despesa operacional dedutível, o que evidencia que os pagamentos ocorreram por conta própria, ou seja, na condição de contratante dos serviços prestados.

Os precedentes trazidos pela recorrente tratam da hipótese em que as operadoras de planos repassam valores aos profissionais médicos pelos serviços prestados aos seus clientes. No caso em tela, não se trata de mero repasse de valores, mas de pagamento por conta própria, em função dos serviços prestados pelos profissionais de saúde à recorrente, que, inclusive, transitaram por conta de resultado. Caso fossem meros repasses, transitariam em conta patrimonial transitória, exclusivamente para operacionalizar a intermediação e remessa de numerários do tomador para o prestador, o que, de fato, não ocorreu.

Aponta ainda a recorrente que lançamento referente a período anterior, sobre o mesmo fato gerador, foi julgado improcedente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (processo nº 35301.003300/200634).

É preciso ressaltar, todavia, que a recorrente juntou apenas a certidão de julgamento do Recurso Especial, mas que da análise do acórdão constata-se que os Conselheiros não adentraram na análise da matéria, apenas concordando que o Parecer AGU/SRG01/ 2008 não vinculava toda a Administração Pública por não ter sido aprovado pela Presidência da República (§ 1º do art. 40 da Lei Complementar nº 73/93), constando da própria ementa que “com relação ao mérito, embora a posição da maioria do Colegiado a quo tenha sido no sentido da improcedência do lançamento, manteve-se a exigência exclusivamente em função do caráter vinculante do Parecer AGU/SRG nº 01/2008”, sendo que, “afastada tal premissa, adotada de forma equivocada, deve prevalecer a conclusão inicial, ou seja, a notificação fiscal de lançamento de débito é improcedente”. Ou seja, a Câmara Superior não adentrou na análise da incidência ou não de contribuições previdenciárias em casos como o presente.

Demais prestadores. Alega a recorrente que dentre os prestadores identificados na DIRF e incluídos no lançamento, pelo menos 603 foram declarados em GFIP e vários outros são transportadores autônomos, o que ensejaria a redução da base de cálculo.

A autoridade fiscal esclareceu que a recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos acerca dos pagamentos realizados aos prestadores de serviços e, na ocasião, nada mencionou acerca dessas alegações. Em sua peça recursal, restringe a afirmar, sem qualquer comprovação, que parte dos contribuintes individuais já estavam declarados nas GFIP e vários outros eram transportadores. Não há nos autos sequer a especificação de quais deles deveriam ser retirados do lançamento ou mesmo a base de cálculo que deveria ser retificada.

A teor do que dispõe o artigo 16, III do Decreto 70.235/72, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Sendo assim, não é admissível a argumentação genérica, sem que a recorrente aponte, sequer, um caso, ou apresente uma prova do que está alegando, de forma que se deve manter o lançamento inalterado, também, nesta questão.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assim, como apreciado pelo acórdão recorrido a situação ora sob análise, embora tenham sido apresentados diversos argumentos pode ser resumida a possibilidade de incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os pagamentos feitos pela recorrente a médicos e odontólogos.

Vejamos os dispositivos que fundamentam o lançamento:

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;

Conforme trazido no relatório fiscal, não há dúvida que os pagamentos foram efetuados pela recorrente, tendo inclusive os valores sido lançados como despesa em sua contabilidade e efetivado o correspondente IR, tendo sido a DIRF(código 0588) o instrumento que ensejou a identificação de pagamentos a trabalho sem vínculo de emprego e ensejou a solicitação de esclarecimentos.

Ao contrário da interpretação adotada pelo sujeito passivo não vejo qualquer possibilidade de afastar a tributação, tendo em vista que resta demonstrado no presente caso, por meio do relatório fiscal a organização, credenciamento, pagamento dos profissionais postos a disposição dos seus empregados e colaboradores.

Assim, como já explicitado no acórdão recorrido, o que ensejou o lançamento das contribuições previdenciárias, não foi a prestação de serviço diretamente a Petrobrás, mas o pagamento por parte desta a profissionais da área de saúde para pessoas a ela vinculados na condição de empregados ou colaboradores. Não há como considerar mera intermediação de pagamento, posto que o gerenciamento dos credenciadores dentre outras normas de modalidade de auto gestora acabam por ensejar elo entre a recorrente e os médicos credenciados. Aliás essas questões encontram-se descritas no relatório fiscal em relação a criação do Programa de Assistência Multidisciplinar de Saúde - AMS.

NO termos do documento que define a estrutura de funcionamento do Programa AMS o Ao Órgão Normativo da AMS (RH/CO) cabe a gestão corporativa e a elaboração de políticas, diretrizes e normas do Programa, bem como o controle e auditoria das ações dos órgãos executores. De igual forma fica clara a gestão por parte da recorrente quando assim delimita:

I - CONDIÇÕES GERAIS PARA CREDENCIAMENTO

1.1 OS credenciamentos deverão ser processados levando-se em conta que as características e condições da comunidade, bem como a clientela potencial, é que determinarão o número,

especialidade e outros aspectos relativos ao quadro de credenciados.

1.2 A inscrição dos profissionais e instituições e o respectivo credenciamento poderão ser processados a qualquer época do ano, através dos ordãos credenciadores da AMS, levando-se em conta as necessidades locais.

1.3 OS descredenciamentos poderão ser realizados quando for conveniente para a Companhia a qualquer tempo, levando-se em consideração a legislação em vigor.

Identificando o pagamento aos profissionais autônomos pagos por meio da Petrobrás, qual outro enquadramento poder-se-ia vislumbrar sendo o pagamento efetuado pela autuada. OU seja, existe vínculo de prestação de serviços a beneficiários da autuada, pagos por ela, situações que se subsume a incidência de contribuição previdenciária na qualidade de contribuinte individual.

Note-se que não se pode argumentar o fato de que nos termos da legislação trabalhista (art. 458, §2º da CLT) o fornecimento de assistência médica não integra a remuneração, ou que o próprio decreto 3.048/99 (art. 214, §9º) exclui o valor da assistência médica do conceito de salário de contribuição. Na verdade, tratam-se de contribuições distintas e fatos geradores distintos:

No lançamento o fato gerador lançado é o pagamento a profissionais contribuintes individuais que restaram serviços aos beneficiários da autuada, enquanto que as duas normas citadas no parágrafo anterior descrevem a exclusão da base de cálculo do benefício fornecido, ou seja, a exclusão do valor do plano de saúde, reembolso de medicamentos do conceito de salário de contribuição dos beneficiários. TRatam-se de fatos geradores distintos, sendo que em relação ao benefício concedido aos empregados não existe qualquer lançamento ora em discussão.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do Contribuinte, por entender não existir qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido.

Conclusão

Face o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.