



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721242/2018-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2302-003.758 – 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: 01/01/2014 a 31/12/2014

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.

BÔNUS DESEMPENHO. METAS EMPRESARIAIS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

Incide a contribuição previdenciária da empresa sobre o valor pago aos dirigentes contribuintes individuais 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 da possibilidade de concessão de bônus decorrente dos resultados por ela obtidos.

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

A gratificação paga em virtude de ACT, em percentual vinculado ao salário e com habitualidade, compõe a base de incidência das contribuições previdenciárias, não se enquadrando às hipóteses de isenção contidas na Lei n. 8.212/91 e no Parecer PGFN/CRJ n. 2114/11.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, em rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a improcedência lançamento no ponto atinente 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. 2/616), relativos ao período de apuração de 01/2014 a 12/2014, lavrados contra a 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), "Gratificação Contingente" (rubrica 1114 – acessórios: desconto de gratificação contingente e adiantamento de gratificação contingente), e "Gratificação extraordinária função gratificada" (rubrica 1314);
- b) a segurados Contribuintes Individuais: diretores (a título de 13º salário e diferença de 13º salário), médicos e odontólogos (credenciados do plano de saúde AMS) e trabalhadores autônomos.

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. 16682.720003/2019-90.

O lançamento foi impugnado e os membros da 5ª Turma da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, julgaram a impugnação procedente em parte, para excluir do lançamento os valores referentes aos pagamentos realizados aos trabalhadores autônomos Jorge Luiz Pereira e Emanuel Alberto Cavalcanti de Lunaros. É ver ementa abaixo transcrita (e-fls. 1772/1798):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS E

CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS. Constituem fatos geradores de contribuições sociais as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais. As contribuições previdenciárias incidentes estão previstas nos artigos 22, incisos I e II (parte da empresa e RAT sobre as remunerações dos empregados), e inciso III (parte da empresa sobre as remunerações dos contribuintes individuais) da Lei nº 8.212/1991. 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 empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviço. PLANO DE SAÚDE AMS. CONTRATANTE PESSOA JURÍDICA. REMUNERAÇÃO. CONTA E ORDEM DO CONTRATANTE. 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. Constatada a prestação de serviços por profissionais da saúde, contribuintes individuais, à pessoa jurídica contratante, em benefício de seus empregados, por conta e ordem do empregador, concretiza-se a hipótese prevista no artigo 22, III da Lei nº 8.212/1991, descabendo falar em inoccorrência do fato gerador. BÔNUS DE DESEMPENHO (DIRETOR NÃO EMPREGADO). CONTRAPRESTAÇÃO DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. Os abonos ou gratificações visando recompensar os empregados e diretores não empregados, o primeiro para manter vínculo empregatício por período determinado de tempo, e os dois últimos para recompensar pelo atingimento de determinado nível de desempenho, com uma espécie de prêmio, representam ganhos fornecidos como resultante de contraprestação e se encontram dentro do conceito do salário de contribuição, pois possuem natureza remuneratória, submetendo-se à incidência das contribuições previdenciárias. Verbas pagas como prêmio por desempenho ou tempo de serviço, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, por gerarem expectativas em função do grau de dedicação à empresa contratante ou empregadora. TRIBUTÁRIO. PAGAMENTOS FEITOS ANUALMENTE. CERTEZA DA SUA PERCEPÇÃO PELO EMPREGADO. HABITUALIDADE DO PAGAMENTO RECONHECIDA. É habitual o pagamento de determinada rubrica uma vez ao ano, desde que haja a certeza, por parte do segurado empregado, quanto à sua percepção. Hipótese na qual a certeza do recebimento da rubrica implica reconhecimento de que a mesma lhe é devida, integrando, portanto, o salário de contribuição. GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. EXPRESSA VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA AO TRABALHO. CONTRAPRESTAÇÃO RECONHECIDA. INCIDÊNCIA. Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de gratificação contingente, porquanto expressamente vinculada ao salário, porquanto por ele determinada, e em obediência à necessidade do segurado estar em pleno trabalho na empresa, reconhecendo-se a contraprestatividade da rubrica. PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO A prova documental será apresentada na impugnação, com preclusão do direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior. REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. Considera-se não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em Lei.

Cientificada do acórdão (09/10/2019), a recorrente apresentou, em 07/11/2019, recurso voluntário (e-fls. 1824/1891), alegando, em breve síntese:

- a) No que tange aos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais médicos odontólogos (credenciados do plano de saúde AMS), expõe que a empresa efetua pagamentos a profissionais da área de saúde quando ocorre atendimento a seus empregados e beneficiários (conforme item 43 do relatório fiscal).

Trata-se de um profissional liberal e não exclusivo dos quadros da empresa. Só recebe remuneração pelos serviços efetivamente prestados, tal qual recebe dos clientes particulares que não sejam empregados da contribuinte. Por isso, não se pode considerar que tais profissionais médicos, apenas por constarem em um cadastro oferecido aos empregados da recorrente, mantenham vínculo laborativo com esta, 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 e STJ. Argumenta que estender a hipótese de incidência (para situação que não configura prestação de serviço), viola o princípio da legalidade. Defende, ainda, a aplicabilidade do Parecer SEI n. 152/2018 ao presente caso (em petição apresentada posteriormente);

- b) Requer a exclusão do pagamento feita à trabalhadora autônoma Ana Lúcia de Souza. Considerando que o pagamento foi reconhecido pela DRJ – mas manteve o lançamento por não ter sido recolhido antes do início da ação fiscal –, deve ser excluído por se tratar de *bis in idem*, admitindo-se, no máximo, a inclusão de encargos pelo descumprimento de obrigação acessória;
- c) Informa que as rubricas Bônus de Desempenho (1304), 13º Salário Diretor (1831) e Dif 13º Salário Diretor (1850) referem-se a pagamento a diretores não empregados. Esclarece que o “Bônus de Desempenho” destina-se a recompensar os dirigentes da Companhia em função dos resultados empresariais atingidos. Alega que sobre a verba não deve incidir a contribuição previdenciária, pois ela é eventual (art. 28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91). Isto é, poderia ou não ser paga, conforme o diretor tivesse êxito ou não na condução da empresa. Expõe que o principal ponto para verificar-se a incidência é a habitualidade, o que não há no caso. Em que pese estar previsto em ACT, nada garante que os eventos aos quais o pagamento está condicionado venham a acontecer em todos os anos em que previsto, o que lhe tira a certeza e, portanto, a sua habitualidade, ao contrário do que pretende e fiscalização;
- d) Quanto à “Gratificação Contingente”, afirma que corresponde ao pagamento único feito pela Impugnante, em consequência de previsão expressa em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) firmado para o ano de 2014. Alega que o pagamento da gratificação contingente nunca teve como motivação compensar perda salarial relativa à inflação. De fato, tem como único objetivo convencer os sindicatos da categoria a assinarem o ACT. Conforme se vê nos instrumentos celebrados, a referida gratificação teve como destinatários os trabalhadores acolhidos pelas entidades sindicais que participaram da negociação. Destaca que, nos termos do Acordo Coletivo de 2014, a Gratificação Contingente não deveria ser incorporada ao salário e o pagamento se daria apenas uma única vez no ano, como ocorreu. Assim, não corresponde a uma contraprestação pelo trabalho dos empregados (caso de não incidência). Defende, ainda, tratar-se de ganhos eventuais, e, inclusive, não

habituais (Lei n. 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “e”, item 7). Ainda que paga em anos sucessivos são pagos uma única vez dentro do prazo do acordo, o que evidencia sua eventualidade. Cita o Ato Declaratório n. 16/11, Parecer PGFN/CRJ n. 2114/11 e jurisprudência do CARF, Tribunais Regionais e do STJ sobre a matéria;

- e) Solicita a realização diligência técnica pericial, notadamente para prova do *bis in idem* no que tange à inclusão da gratificação contingente na base de cálculo da contribuição;
- f) Defende que a "gratificação extraordinária função gratificada" foi paga pela recorrente em parcela única e para funcionários comissionados, não havendo, portanto, a habitualidade necessária para que tal verba fosse incorporada ao salário do empregado e constituísse base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Tendo em vista petições da contribuinte informando o pagamento parcial do auto de infração, exclusivamente em relação à rubrica 1850 (diferença de 13º salário de diretor não empregado), o processo foi então encaminhado à Dirat/ECOA/DEMAC/RJO. A Informação Fiscal de e- fls. 1510/1511 foi no sentido de que “*os pagamentos foram então alocados ao período de apuração 01/2014, o qual se refere a rubrica 1850, conforme explicitado no Anexo 7 do Relatório Fiscal (fl. 1181)*”. Remanesce, portanto, o montante não impugnado (incontroverso) relativo aos pagamentos realizados a título de 13º para diretores contribuintes individuais no período de 12/2014 (Anexo 7 do Relatório Fiscal e Extrato do Processo – e-fl. 1980).

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 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 a 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.

A empresa 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)

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;

Feitas tais considerações gerais, passo à análise dos pagamentos efetuados para contribuintes individuais.

1. Credenciados AMS. 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.

Entendo ser fato incontroverso que os serviços médicos são prestados aos beneficiários do plano de saúde AMS, que inclusive participam no custeio do plano e, em determinadas situações, também efetuam o pagamento diretamente ao profissional. É ver trechos do relatório fiscal que confirmam tal compreensão:

43. Embora os serviços tenham sido prestados por esses profissionais de saúde, **diretamente aos beneficiários do plano AMS**, fica clara, também, a prestação de serviços ao contribuinte, responsável pelo credenciamento no plano AMS, que, inclusive, declarou as remunerações pagas a tais contribuintes individuais em DIRF, com o código de receita 0588 - rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício. – grifou-se.

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

2. Autônomos – Pagamento a Ana Lúcia de Souza.

A recorrente requer a exclusão do pagamento feito à trabalhadora autônoma Ana Lúcia de Souza da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Considerando que o pagamento foi reconhecido pela DRJ – mas manteve o lançamento por não ter sido recolhido antes do início da ação fiscal –, deve ser excluído por se tratar de *bis in idem*, admitindo-se, no máximo, a inclusão de encargos pelo descumprimento de obrigação acessória.

Conforme consignado pela DRJ, quanto à Ana Lúcia de Souza, a contribuinte *“reconhece não haver recolhido em época própria a contribuição previdenciária referente à remuneração paga a Ana Lúcia de Souza na competência 06/2014. Diz que regularizou tal situação durante a ação fiscal”*.

Nesse diapasão, conforme bem atestado pela decisão de piso, *“cabe ao Setor competente da DRF de origem apropriar a guia de recolhimento apresentada pela Impugnante, se pertinente e validada, ao lançamento em questão”*.

Do mesmo modo, não compete a este Egrégio Órgão Julgador de segunda instância extinguir o crédito tributário em virtude do pagamento. Quanto aos pagamentos efetuados após o início da atuação fiscal, cabe a unidade de origem tomar as medidas necessárias à baixa.

3. 13º salário de diretores e Diferença de 13º salário de diretores

Quanto ao ponto, a contribuinte apenas informa que as rubricas 13º Salário Diretor (1831) e Dif 13º Salário Diretor (1850) referem-se a pagamento a diretores não empregados.

Observa-se que a recorrente peticionou informando o pagamento parcial do auto de infração, exclusivamente em relação à rubrica 1850 (diferença de 13º salário de diretor não empregado). A Informação Fiscal de e- fls. 1510/1511 da Dirat/ECO/DEM/AC/RJO foi no sentido de que “os pagamentos foram alocados ao período de apuração 01/2014, o qual se refere a rubrica 1850, conforme explicitado no Anexo 7 do Relatório Fiscal (fl. 1181)”.

Remanesce, portanto, o montante incontroverso (não impugnado), relativo aos pagamentos realizados a título de 13º para diretores contribuintes individuais no período de 12/2014 (Anexo 7 do Relatório Fiscal e Extrato do Processo – e-fl. 1980).

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 preste 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 ser 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, nos termos do relatório fiscal.

4. Bônus de Desempenho

Quanto à verba “Bônus Desempenho”, entendeu a decisão de piso que *“o bônus é devido pelo simples fato da atuação de cada um dos profissionais, como dirigentes, o que corrobora o caráter salarial da verba concedida “pelo” trabalho executado.”*

Em seu recurso, a recorrente informa que, ao contrário do que consta do relatório fiscal, as rubricas referem-se a pagamento de diretores não empregados. Diz que os valores visam recompensar os dirigentes da Companhia em função dos resultados atingidos.

Ainda, defende a contribuinte que sobre a verba não deve incidir a contribuição previdenciária, pois ela é eventual (art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei n. 8.212/91), podendo ou não ser paga, conforme o diretor tivesse êxito na condução da empresa. Expõe que o principal ponto para verificar-se a incidência é a habitualidade, o que não há no caso. Em que pese estar previsto em sucessivos ACTs, nada garante que os eventos aos quais o pagamento está condicionado venham ocorrer em todos estes anos, o que lhe tira a certeza e, portanto, a sua habitualidade, ao contrário do que pretende a Fiscalização.

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 e desempenho do empregado para consecução dos seus objetivos empresariais.

A recorrente apenas alega que o bônus em análise é considerado pagamento não habitual. Como já mencionado no presente voto, entendo que a habitualidade relaciona-se com a permanência do pagamento ao longo do tempo, com algo frequente, usual, costumeiro. Em análise, à jurisprudência do CARF, verifica-se que os efetivos pagamentos são reiterados por diversos anos calendários, sucessivamente, ratificando tratar-se de prática costumeira da

empresa, (exemplificativamente, Processos ns. : 16682.720012/2020-14, 16682.721258/2017-16).

Além disso, considerando que a recorrente alega que os pagamentos são efetuados para diretores não empregados (diversamente do que consta no relatório fiscal), o aspecto da habitualidade não é relevante para as rubricas. Conforme já esclarecido em tópico anterior, tal requisito (habitualidade) para a incidência tributária somente se verifica em relação aos segurados empregados, nos termos do § 11, do art. 201, da Constituição Federal.

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.

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). Inclusive, deve-se destacar que a própria contribuinte assume em sua peça recursal que está previsto o pagamento, sequencialmente, em diversos ACTs (e-fl. 1847), ressaltando a permanência da política do Bônus na empresa, e sua não eventualidade.

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 (inclusive previsto em ACT) 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, entendo correta a exigência da contribuição previdência sobre os pagamentos realizados a título de “Bônus Desempenho”.

5. Gratificação Contingente

Em suas razões recursais, a contribuinte esclarece que a “Gratificação Contingente” corresponde ao pagamento único feito pela recorrente, em consequência de previsão expressa no Acordo Coletivo de Trabalho firmado para o ano de 2014. A verba *“não tem nem nunca teve como motivação compensar perda salarial relativa a inflação”*. Foi concedida com o *“único objetivo de convencer os sindicatos da categoria a assinar o acordo coletivo”*, e *“teve como destinatário os trabalhadores acolhidos pelas entidades sindicais que*

participaram da negociação”. Além disso, o ACT 2014 prevê, expressamente, a desvinculação do salário.

Defende que a rubrica não é paga com habitualidade (única vez ao ano) e “*não corresponde a uma contraprestação pelo trabalho dos empregados*”. Conclui que “*inexistindo comprovação de habitualidade nos pagamentos realizados a título de gratificação e não se destinando a retribuir diretamente o trabalho*”, não deve incidir contribuições previdenciárias.

Argumenta que o art. 28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91 prevê a não incidência sobre os ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário. Menciona julgados do antigo Conselho de Recursos da Previdência Social. Mesmo que se admita que o dispositivo “*trata de isenções e não de hipóteses de não incidência, ainda assim não seria possível a cobrança da contribuição previdenciária*”. Sendo o ganho expressamente desvinculado do salário (conforme o ACT, bem como a compreensão do TST), não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária.

Destaca que “*o pagamento de abonos únicos não caracteriza a habitualidade, pois pagos uma única vez dentro do prazo de vigência do acordo que o estipulou*”. Defende que, “*ainda que pagos em anos sucessivos, são considerados pagamentos eventuais, desde que pagos uma única vez dentro do prazo do acordo coletivo*”.

De acordo com a recorrente a eventualidade resta patente na medida em que caso “*resolva não conceder o aludido abono, seus empregados não poderão reclamá-lo, já que não possuem qualquer direito a esse pagamento*”. Completa: “*é exatamente o que tem ocorrido desde o ano de 2015, a partir do qual a Recorrente não mais efetuou qualquer pagamento a este título a seus empregados*”.

Cita o Ato Declaratório n. 16/11, Parecer PGFN/CRJ n. 2114/11 e ementas de decisões de alguns Tribunais Regionais e julgado do STJ sobre a matéria.

Diz que o Fisco não pode, como fez, empregar interpretação extensiva à norma prevista no artigo 22, inciso I da Lei n. 8.212/91 para alargar indevidamente seu alcance e considerar como remuneração pagamentos que não têm natureza salarial.

Ressalta que o Tribunal Superior do Trabalho editou a Orientação Jurisprudencial 346, da SDI-I, em que expressa seu entendimento segundo o qual é perfeitamente possível que acordo ou convenção coletiva estipule a desvinculação de determinado pagamento do salário dos obreiros.

A DRJ, por sua vez, entendeu que o pagamento era habitual, vez que se repete anualmente. Além disso, “*as cláusulas décimas dos ACT vigentes nos períodos de 01/09/2007 a 31/08/2015 (fls. 622/624) determinam valores atrelados aos salários*”. Assim, as gratificações “*tomam contornos de abono concedido ao empregado que visa agraciá-lo pela prestação dos serviços, e tem nítida natureza salarial*”.

Com efeito, entendo que a decisão da DRJ quanto ao ponto encontra-se escoreita.

De início, deve-se observar que a verba tem nítido caráter contraprestativo, o que resta evidenciado pela sua vinculação à percentual do salário. Veja-se a cláusula do ACT 2014 (e-fl. 623):

CLÁUSULA 10º - GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE: A Companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2013 e que **estejam em efetivo exercício** em 31 de agosto de 2013, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporado aos respectivos salários, **no valor correspondente a 100% (cem por cento) de sua remuneração normal**, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 7.200,00 (sete mil e duzentos reais), o que for maior.

Não serão considerados naquela data como tempo de efetivo exercício os períodos de afastamentos por doença não ocupacional acima de 3 (três) anos, por acidente de trabalho **ou doença ocupacional** acima de 4 (quatro) anos e os referentes a licença sem vencimentos, exceto nos casos previstos conforme o disposto no parágrafo 2º, do artigo 543 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, e nos limites da Lei. – grifou-se.

Além disso, como consignado pela DRJ, o pagamento da rubrica não considera tempo de efetivo exercício os períodos de afastamento por doença ocupacional, acidentes de trabalho e licenças sem vencimentos, afastando qualquer dúvida quanto ao caráter de retribuição pelo trabalho. Ou seja, o exercício da função do empregado, do labor, do trabalho diário, ensejaram o recebimento da verba, possuindo nítido caráter de contraprestação.

Não se exige, como condição para que reste configurado caráter contraprestativo, que a verba seja concedida “*para todos os empregados*”, basta que reste evidenciado sua vinculação ao contrato de trabalho e, conseqüentemente, do desempenho das funções cotidianas (do labor). No caso, mesmo existindo a seleção dos elegíveis pelo sindicato, sendo o pagamento realizado a “*trabalhadores acolhidos pelas entidades sindicais que participaram da negociação*” (no caso, admitidos até 31/08/2013), é fato que o pagamento tem contornos de abono concedido ao empregado, que visa agraciá-lo pela prestação dos serviços no âmbito do contrato de trabalho. Inclusive, descarta-se a liberalidade em virtude da previsão expressa em ACT.

Além disso, não há que se falar em ausência de habitualidade no pagamento, vez que, como consta dos ACTs detalhados no relatório fiscal (e-fls 624/625) o pagamento era efetuado sucessivamente pela empresa, desde 2007 (o que se confirma em análise à jurisprudência do CARF), caracterizando a prática como usual, o que gerava a expectativa de recebimento pelos trabalhadores. Veja-se trecho:

20. Na realidade, o pagamento da Gratificação Contingente é prática usual na empresa, conforme atestam as informações contidas no quadro a seguir, obtidas no sítio da Secretaria de Relações do Trabalho - SRT, Sistema de Negociações Coletivas de Trabalho - MEDIADOR, do Ministério do Trabalho e Emprego - (www3.mte.gov.br/sistemas/mediador/ConsultarInstColetivo). Neste quadro foram selecionadas informações relativas ao pagamento da rubrica Gratificação Contingente, **incluídas em alguns dos acordos coletivos firmados pelo contribuinte, que comprovam a habitualidade do pagamento, que vem sendo efetuado desde o exercício de 2007.** – grifou-se.

Destaca-se que, ao contrário do que defende a recorrente, o requisito da habitualidade não deve ser verificado em relação “*ao prazo de vigência do acordo*” que estipulou o pagamento, e sim tendo como parâmetro a relação de trabalho. A base impositiva da Contribuição são os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, de modo que os ganhos

habitualmente recebidos pelo empregado (em virtude da relação empregatícia), mesmo sem caráter salarial apriorístico serão assim considerados para fins de incidência das contribuições.

Logo, os valores foram pagos habitualmente e compõem a base de cálculo das contribuições, sendo aplicáveis as conclusões do Tema 20 da Repercussão Geral do STF e inaplicáveis as conclusões do Parecer PGFN/CRJ n. 2114/11 e Ato Declaratório n. 16/11, visto que estes dois últimos tratam do abono único, o que não é o caso dos autos.

A evidenciar o exposto, é ver julgado do STJ mencionado no referido Parecer:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E FGTS. ABONO ÚNICO PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ART. 28, § 9º, 'E', ITEM 7, DA LEI 8.212/91. EVENTUALIDADE E DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO, NO CASO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA 1ª SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. VOTO-VISTA O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI: 1. Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, em mandado de segurança preventivo visando à afastar a incidência da contribuição previdenciária e do FGTS sobre o abono único pago em função da Cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2002/2003, deu provimento às apelações do INSS e da Fazenda Nacional e à remessa oficial, reformando a sentença que concedera a ordem. (...) Pedi vista. 2. Acompanho o relator apenas quanto à inexistência de violação ao artigo 535 do CPC. Divirjo, todavia, em relação à questão da incidência ou não da contribuição previdenciária e do FGTS sobre os valores pagos a título de "abono único" decorrentes de convenção coletiva de trabalho. (...) Ora, considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual - **observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba -, e não tem vinculação ao salário - note-se que, no caso, o benefício tem valor fixo para todos os empregados e não representa contraprestação por serviços, tendo em vista possibilidade dos empregados afastados do trabalho também receberem a importância.** Nesse contexto, é indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de "abono único" previstas na cláusula acima referida. (...) (grifou-se) (STJ, REsp 819.552/BA, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ acórdão Teori Albino Zavascki, DJe 18/5/2009) – grifou-se.

Ou seja, a Corte Superior compreende pela não incidência das contribuições sobre a verba eventual e expressamente desvinculada do salário, nos termos da legislação previdenciária. Ao contrário que alega a recorrente, os fatos dos precedentes não são idênticos ao caso concreto ora impugnado.

No caso em análise (i) há vinculação expressa ao salário, (ii) o ACT ao dispor sobre a verba não considera os períodos de afastamento, (iii) a política é permanente, constando a previsão de pagamento em diversos ACTs da empresa, desde 2007, o que afasta o caráter fortuito e, portanto, eventual da verba. Assim, tem-se que a verba não é eventual, incerta, vez que continuamente prevista em ACTs e foram efetivados sucessivos pagamentos a título de "Gratificação Contingente" (o que a torna, inclusive, habitual).

Pelo exposto, também não há que se falar da aplicação da isenção prevista no art. 28, §9º, alínea "e", item 7, da Lei n. 8.212/91.

Por fim, com relação à OJ-Transitória-364-SBDI-1 do TST, decidiu-se que "*as parcelas gratificação contingente e participação nos resultados, concedidas por força de acordo*

coletivo a empregados da Petrobras em atividade, pagas de uma única vez, não integram a complementação de aposentadoria". Como se observa, trata-se de discussão diversa, para fins do Direito do Trabalho, em específico a possibilidade de extensão aos inativos (não previstos no ACT), para fins de complementação da aposentadoria.

Nesse ponto, como bem assentado pela DRJ, em que pese a prevalência da norma coletiva entre as partes, a qual deve ser respeitada nos termos do art. 7º, inciso XXVI da Constituição Federal, esta não tem o condão de alterar o fato gerador e a base impositiva das contribuições, para fins tributários, nos termos previstos na Lei. Nesse sentido, peço vênias para transcrever e adotar como razões de decidir o consignado pela decisão de piso:

O fato gerador da contribuição previdenciária é definido na Constituição Federal e delimitado por lei federal, tendo em vista que compete privativamente à União legislar sobre Previdência Social (artigo 22, XXIII da CRFB). Admitir o contrário seria dar a cada empresa ou entidade sindical a possibilidade de decidir se determinada verba é passível ou não de incidência tributária, quando tal atribuição é dada pela Constituição Federal somente à União, por meio do Poder Legislativo.

De forma similar têm entendido a Câmara Superior do CARF, no acórdão mais recente, ao analisar as verbas pagas a título de "Gratificação Contingente" pela PETROBRÁS:

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. RUBRICA PAGA COM HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. No tema 20 da Repercussão Geral, RE 565160/SC, o Supremo Tribunal Federal decidiu que "a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998", sendo cabível a incidência de contribuições sobre rubricas pagas de forma reiterada ano a ano. (Acórdão n. 9202-010.136 – CSRF / 2ª Turma. Sessão de 23 de novembro de 2021).

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. NÃO EVENTUALIDADE. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. NATUREZA SALARIAL. A importância paga ao segurado empregado a título de abono, com habitualidade e não desvinculada do salário, integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária para todos os fins e efeitos, não se subsumindo às hipóteses de exclusão contidas na Lei nº 8.212, de 1991, e no Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011. (Acórdão n. 9202-008.605 – CSRF / 2ª Turma. Sessão de 17 de fevereiro de 2020).

Face ao exposto, mantenho o lançamento relativo à "Gratificação Contingente".

6. Do pedido de perícia

Ainda, a recorrente defende que "*a fiscalização parece ter incidido em bis in idem no que tange à incidência dessa cifra na base de cálculo, devendo no mínimo, uma delas ser retirada do cálculo. Para tal prova requer desde já diligência para perícia técnico contábil*".

Quanto ao ponto, afasto a realização de diligência, pois esta se limita ao aprofundamento da investigação sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, não podendo ser utilizadas para a produção de provas ao encargo do sujeito passivo.

Conforme bem assentado na decisão de piso, "*no caso de exigência tributária, e as alegações pertinentes à defesa devem ser oferecidas pelo sujeito passivo na impugnação, salvo nas hipóteses especificadas no art. 16 do Decreto nº 70.235/72*". No caso, a contribuinte

não apontou, sequer por amostragem, os valores supostamente em duplicidade, visando firmar o convencimento do julgador acerca da necessidade de realização da perícia.

Assim, rejeito o pedido de diligência, por compreender desnecessário.

7. Gratificação extraordinária função gratificada

A recorrente defende que a "Gratificação Extraordinária função gratificada" (rubrica 1314) foi paga em parcela única e para funcionários comissionados, não havendo, portanto, a habitualidade necessária para que tal verba fosse incorporada ao salário do empregado e constituísse base de cálculo de contribuições previdenciárias.

A DRJ atestou que as rubricas "Gratificação Contingente" e "Gratificação Extraordinária função gratificada", *"ainda que registradas com códigos diferentes, tratam-se, em essência, da mesma gratificação"*. Verificando o Recurso Voluntário, nota-se que a contribuinte não contestou o ponto ou trouxe maiores explicações ou provas acerca da verba.

De fato, conforme relatório fiscal verifica-se que, a recorrente ao ser intimada a apresentar a descrição da natureza das rubricas, respondeu que ambas estão amparadas pela Cláusula 10 do ACT:

1114 - Gratificação Contingente - Lei nº 8.212/91, Art. 28, §9º, alínea "e" item 7. Amparado pela cláusula 10ª do ACT 2012/2013 (vigente entre set/12 a ago/13) e do ACT 2012/2013 (vigente entre set/13 a ago/14). Houve um pagamento mínimo de R\$ 7.200,00 para todos os empregados, uma única vez no ano de 2012 e única vez no ano de 2013.

1314 - GRAT EXTR GER FUN GRATIF - Lei nº 8.212/91, Art. 28, §9º, alínea "e" item 7. Amparado pela cláusula 10ª do ACT 2012/2013 (vigente entre set/12 a ago/13) e do ACT 2012/2013 (vigente entre set/13 a ago/14). Houve um pagamento mínimo de R\$ 7.200,00 para todos os empregados, uma única vez no ano de 2012 e única vez no ano de 2013.

Nesse sentido, estendo as conclusões e razões de decidir expostas no tópico "5- Gratificação Contingente" a presente rubrica.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a improcedência lançamento no ponto atinente aos pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais médicos e odontólogos.

Rejeito, ainda, o pedido de diligência pericial, por compreender desnecessário.

(documento assinado digitalmente)

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

Fl. 22 do Acórdão n.º 2302-003.758 - 2ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.721242/2018-86