



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16682.721245/2017-39  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-007.749 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de novembro de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/07/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CREDENCIADOS PLANO DE SAÚDE..

Caracterizado nos autos prestação de serviços à empresa credenciadora do plano de saúde, é procedente o lançamento que enquadrou os credenciados como contribuintes individuais.

O fato de os serviços de saúde terem como beneficiários os empregados, não descaracteriza e nem afasta a obrigação da empregadora pelo recolhimento da contribuição previdenciária dos credenciados.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. ESTAGIÁRIOS.

Comprovado nos autos a condição de estagiário, mediante Termo de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante (e respectivos anexos) impõe-se a descaracterização de segurado contribuinte individual conferida pela autoridade lançadora, e, por consequência, a exclusão da base de cálculo do lançamento dos respectivos valores pagos a título de estágio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento o montante de R\$ 3.617,75, pago a estagiários, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)  
Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)  
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini, Luis Henrique Dias Lima, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação e manteve em parte o crédito tributário consignado no **Auto de Infração - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador - no valor total de R\$ 377.675,88** - com fulcro nas seguintes infrações:

**Infração CI-1:** Remunerações pagas a contribuintes individuais, beneficiários de pagamentos informados pelo contribuinte na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF 2012, não declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP).

**Infração CI-2:** Remunerações pagas a contribuinte individuais, beneficiários de pagamentos que foram informados pelo contribuinte na DIRF 2012, em montante superior à remuneração declarada em GFIP.

Cientificada do teor da decisão de primeira instância em **29/03/2018** (e-fls. 1278), o impugnante, agora Recorrente, interpôs recurso voluntário em **26/04/2018** (e-fl. 1279), esgrimindo os seguintes argumentos:

[...]

### III.1. INFRAÇÃO 1

*De acordo com o relatório fiscal, na competência 07/2012 foram registrados diversos pagamentos, cujas destinações encontram-se resumidas no quadro a seguir:*

Tipo	Beneficiário (s)	CPF	Valor
Credenciados AMS	Diversos	Diversos	626.908,01
Aluguel	Diversos	Diversos	81.854,41
Terceiros	Diversos	Diversos	113.806,03
Quitação. PROC JORGE DE OLIVEIRA-OF 48/98-jun/jul	Edna Girilene Campos de Oliveira	488.369.661-87	1.278,21
<b>TOTAL</b>			<b>823.846,66</b>

*Afastados pela decisão os valores referentes a quitação de processo judicial, bem como valores de aluguel, segue justificativa para não inclusão dos demais pagamentos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

#### III.1.1. CREDENCIADOS AMS

*Conforme a descrição dos fatos, a autuação decorreu do não recolhimento de contribuição social relativa aos serviços prestados por profissionais de saúde no atendimento aos empregados da Autuada, credenciados no Programa de Assistência Multidisciplinar de Saúde (AMS).*

*Sabe-se que a AMS é o plano de saúde (modalidade autogestão) oferecido pela Recorrente aos seus empregados, aposentados, pensionistas e seus respectivos dependentes, os quais participam com uma parte no custeio.*

*No entanto, não se trata de um plano de saúde tradicional, não havendo prestação de serviços a terceiros, mas somente aos beneficiários com ligação direta ou indireta à própria companhia.*

*A empresa efetua pagamentos a profissionais da área de saúde quando ocorre atendimento a seus empregados e beneficiários.*

*No entanto entendeu a Secretaria da Receita Federal que deveria haver contribuição sobre os valores pagos a tais profissionais de saúde, como se fossem trabalhadores autônomos prestando serviço **para** a própria empresa, situação ratificada pela decisão de primeira instância.*

*Ocorre que não há nenhum vínculo jurídico de prestação de serviços entre a empresa e os profissionais de saúde credenciados, o que afasta a hipótese de incidência prevista no texto constitucional.*

*Na realidade, a prestação dos serviços é efetuada pelos profissionais de saúde diretamente aos beneficiários, os quais podem escolher livremente os profissionais com os quais desejam se consultar ou perante os quais desejam se tratar, inclusive por meio do sistema de “livre escolha”, no qual o próprio beneficiário paga o profissional e, apenas posteriormente, requer o reembolso da despesa.*

*Neste caso, de reembolso, pergunta-se: haveria também a ocorrência do pretense fato gerador? A resposta é óbvia, e já seria suficiente para afastar a incidência do tributo em questão, pois se trata do mesmo plano de saúde, apenas outra modalidade; a livre escolha do beneficiário.*

*A incidência de contribuição previdenciária a cargo da empresa está descrita pelo legislador no Art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91:*

*[...]*

*Da breve leitura do referido dispositivo depreende-se que a contribuição:*

**SERÁ DEVIDA PELA EMPRESA (a) SOBRE O VALOR PAGO AOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS; (b) POR SERVIÇOS QUE LHE FOREM PRESTADOS. É FATO INCONTROVERSO** na hipótese em apreço que o serviço

*médico não é prestado à pessoa jurídica (BR), mas a pessoas físicas participantes do plano de saúde gerido pela BR - Assistência Médica Supletiva (AMS).*

*Aliás, tal fato foi expressamente reconhecido pelo Órgão Autuante em trechos do seu relatório, o que deveria ter sido suficiente para, à luz do preceito contido no art. 3º do CTN, inibir a tributação no caso em estudo:*

*“O contribuinte deveria, portanto, ter considerado as remunerações pagas aos profissionais de saúde que prestaram serviços aos beneficiários do plano AMS como integrantes da base de cálculo da Previdência Social ...”.*

*Logo, resta evidente que não há hipótese de incidência para a cobrança de contribuição previdenciária em face da Petrobras Distribuidora. Não há aqui um fato jurídico necessário para incidência da norma tributária.*

*O vínculo formado entre a operadora de plano de saúde e os médicos credenciados é peculiar, e não implica em hipótese alguma a prestação de serviços entre essas partes, sendo este um elemento indispensável à configuração da hipótese de incidência da contribuição previdenciária.*

*A contribuição previdenciária tem natureza jurídica de tributo. Portanto, deve-se atentar que **É DEFESO SE ESTENDER AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA** para além daquelas estritamente previstas na lei, sob pena de **EVIDENTE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**, insculpido no art. 150, I, da Carta Magna.*

*No entanto, vulnerando o disposto nos arts. 3º, 110 e 108, § 1º do CTN, a decisão recorrida busca ilegalmente estender a hipótese de incidência sob o fundamento de que tanto os beneficiários quanto os prestadores se submetem ao controle da Recorrente, cabendo àqueles o preenchimento de documentos, formulários e autorizações, inclusive com a possibilidade de glosa de pagamentos.*

*Ora, a questão mais elementar no que tange à administração do plano pela Recorrente diz respeito ao controle de quem está realizando o serviço e para qual beneficiário para, após, poder fazer o juízo sobre o repasse dos valores, sob pena de ficar exposto a eventuais fraudes e outas eventuais mazelas.*

*Para credenciamento, é normal que se atenda ao um mínimo de condições, até para que se verifique, inclusive, a possibilidade de se efetuar o futuro repasse.*

*Decididamente, tal argumento não é suficiente para alterar a natureza da relação, tal como pretende a fiscalização, no que foi corroborada pela decisão guerreada.*

*Tal não é o objeto social da autuada, que em nenhum momento se beneficia dos serviços prestados pelos profissionais de saúde.*

*E, em não havendo o benefício direto para si, na busca de sua atividade-fim, não se pode dizer que os serviços lhe foram prestados, mesmo admitindo-se, tal como o faz a decisão guerreada, ser de interesse da Recorrente que seus empregados tenham saúde.*

*Ora, isso é uma obviedade que também não tem o condão de alterar a natureza da relação.*

*Não é a Recorrente quem procura o profissional de saúde, tampouco obriga seus empregados a os procurarem, o que serve de elemento fortalecedor da evidência de que o serviço é prestado ao empregado.*

*Tanto assim o é, que a própria decisão reconhece que o vínculo de responsabilidade civil médica se dá EXCLUSIVAMENTE entre o profissional da saúde e o paciente.*

*O simples raciocínio de imaginar uma prestação de serviços de contabilidade, por exemplo, para a recorrente, já possibilita a plena diferenciação entre as situações.*

*Neste caso, o serviço seria prestado diretamente e em benefício da interessada (no caso, a Recorrente), para a consecução de seu objeto social que, por sua vez, terá eventual pretensão jurídica em face da prestadora em caso de erro na prestação de serviços.*

*Ora, a atividade tributante deve ser plenamente vinculada, forte no art. 3º do CTN.*

*[...]*

*Sobre o Princípio da legalidade tributária, trazemos a lume a lição do professor Luciano Amaro in Direito Tributário Brasileiro – 9. ed. – SP: Saraiva, 2003, p. 112 ss.:*

*“O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias.*

*A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se ‘A’ irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação.*

*Os CRITÉRIOS que definirão se ‘A’ deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, DEVEM FIGURAR NA LEI E NÃO NO JUÍZO DE CONVENIÊNCIA OU OPORTUNIDADE DO ADMINISTRADOR PÚBLICO.*

*O conceito de fato gerador (CTN, art. 114) não deixa dúvida quanto ao que se expôs. É que, para ser possível a concreção do*

*dever tributário com a só ocorrência do fato gerador, há de estar já na própria norma legal a completa descrição dos fatos à vista de cuja realização ter-se-á, como decorrência necessária, o nascimento da obrigação tributária, no montante apurável segundo os critérios de medida postos na lei.*

...

*À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a **TIPICIDADE TRIBUTÁRIA** costuma qualificar-se de **FECHADA OU CERRADA**, de sorte que o brocardo *nullum tributum sine lege* traduz 'o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham na lei'."*

*Assim, concluímos que a extensão da hipótese de aplicação do fato gerador, constitui **OFENSA**:*

- a) ao princípio da legalidade (art. 150, I, CF e art. 3º do CTN),*
- b) ao artigo 22, inciso III da Lei nº 8.212/91;*
- c) ao artigo 195, I, a, da Constituição da República ("à pessoa física que **lhe** preste serviço");*
- d) aos artigos 108, parágrafo 1º e 110 do Código Tributário Nacional, na medida em que desconsidera relação obrigacional de direito privado e a ela aplica interpretação extensiva para fim de incidência fiscal.*

*A decisão recorrida cita ainda alguns arestos oriundos dos TRFs da 2ª e 5ª Regiões.*

*Olvida-se, no entanto, que a questão já foi objeto de análise das Turmas integrantes da 1ª Seção do Eg. STJ, firmando-se na Corte Superior o entendimento de que a operadora de plano de saúde apenas repassa ao profissional de saúde os valores decorrentes do serviço prestado ao próprio segurado, nessa circunstância não encontrando autorização legal a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores repassados, restando consignado no julgamento do REsp 633.134/PR, de relatoria da Min. Eliana Calmon, que "as empresas que operacionalizam planos de saúde repassam a remuneração do profissional médico que foi contratado pelo plano e age como substituta dos planos de saúde negociados por ela, sem qualquer outra intermediação entre cliente e serviços médico-hospitalares. Nesse caso, não incide a contribuição previdenciária".*

*Naquela ocasião, foi feita a devida distinção entre empresas operacionalizadora de planos de saúde de autogestão e cooperativas médicas, entendendo-se haver diferença decisiva no que tange ao objeto social das empresas, quando a atividade final for a prestação de serviços médicos.*

*Ora, o objeto social da Recorrente é totalmente desvinculado de qualquer prestação de serviço médico, o que evidencia que não*

*há a mínima possibilidade de que tenha se beneficiado pela prestação de serviços, mesmo que indiretamente, para a consecução de sua atividade fim.*

[...]

*Assim, considerando que a RECORRENTE operacionaliza plano de saúde de autogestão e a Lei não estabelece a incidência de contribuição pela operadora, já que a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição previdenciária recai aos contribuintes individuais, sobremaneira não há hipótese de retenção pelo “intermediário” entre os profissionais da saúde e os pacientes, fato que configura:*

*a) ilicitude da autuação pela ausência de fato gerador, posto que a IMPUGNANTE em momento algum infringiu os dispositivos apontados no Auto de Infração; e*

*b) violação ao princípio da legalidade tributária e ao fato gerador constitucionalmente previsto para tal contribuição, no art. 195, I, a. Vê-se que a autuação, bem como a decisão ora atacada vão em sentido diametralmente oposto ao já consagrado na Corte Superior, responsável pela uniformização de jurisprudência e interpretação da Legislação Federal, não cabendo a esta somente a solução do caso concreto, tal como equivocadamente referido no Acórdão recorrido.*

*Levar adiante a presente autuação fere os princípios da Legalidade e, inclusive o da Eficiência e o da Economicidade.*

### **III.1.2. ESTAGIÁRIOS**

*De acordo com o Fisco, os pagamentos efetuados a terceiros devem constituir base de cálculo da contribuição social, tendo em vista se tratar de segurados obrigatórios:*

[...]

*Na planilha anexa ao Relatório Fiscal são mencionados os seguintes pagamentos efetuados a terceiros:*

[...]

*Dos pagamentos mencionados, pode-se apurar que o valor de R\$ 6.786,52 corresponde ao pagamento de estagiários:*

[...]

*O estágio é atividade de aprendizagem social, profissional e cultural de estudantes regularmente matriculados e com frequência efetiva nos cursos vinculados ao ensino oficial e particular, em nível superior e de 2º grau profissionais e de escola de educação especial.*

*O valor recebido pelos estudantes a título de bolsa estágio não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária*

*patronal, razão pela qual os pagamentos acima devem ser retirados da autuação impugnada.*

*A decisão recorrida chega a mencionar que não há necessidade de o Relatório Fiscal demonstrar os requisitos da relação de emprego, haja vista que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, já prevê que o estagiário que prestar serviços em desacordo com a Lei nº 11.788 deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado.*

*Logo, conclui sem nenhuma prova que os serviços prestados pelos estagiários estavam em desacordo com a referida norma.*

*Não foi possível reunir os contratos de estágio em tempo hábil para protocolo da impugnação, de modo que requer-se no presente momento a juntada dos Termos de Compromisso de Estágio celebrados entre a BR e os estudantes comprovando que estas contratações estão em conformidade com a Lei nº 11.788/08, devendo tais valores serem excluídos da BC da Contribuição.*

#### **IV – DOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA AUTOTUTELA**

*O princípio da verdade material que rege o processo administrativo é amplamente entendido como a obrigação da Autoridade Fiscalizadora buscar a realidade dos fatos e apurar e lançar os tributos a partir dessa realidade. Nesse aspecto, encontra complementação no princípio da moralidade da Administração Pública. Conseqüentemente, a verificação concreta da infração é o primeiro passo que deve dar o fiscal rumo ao seu dever de prestar homenagem ao Princípio da Verdade Material.*

*O Ilustre Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho define com propriedade o dever de busca da verdade material pela Administração Pública, ao traçar um paralelo com a atividade jurisdicional, esta impregnada pela chamada verdade formal, verbis:*

*[...]*

*Esse dever de busca e de respeito à verdade material impregna todas as fases do processo administrativo e adquire feição mais isonômica após o procedimento de lançamento, pois, a partir de tal ponto, a Fazenda adquire condição de parte na relação processual. Tal feição pode ser notada na transcrição a seguir:*

*[...]*

*Desta forma, se, por qualquer motivo, a fase do lançamento não exteriorizou de forma conveniente e adequada a verdade objetiva, podem e devem as partes interessadas demonstrar os fatos em torno da questão, e deve a autoridade julgadora permitir que essa verdade aflore, seja solicitando procedimentos investigativos, seja autorizando os requeridos pelas partes.*

*Por outro lado, é oportuno ressaltar que, segundo o Princípio da Autotutela, a Administração Pública está obrigada a policiar, em relação ao mérito e à legalidade, os atos administrativos que pratica. Cabe-lhe, assim, anular os atos tidos como ilegítimos ou ilegais. A esse respeito afirma Hely Lopes Meirelles que:*

[...]

*Essa orientação encontra suporte na Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, que assim prescreve:*

[...]

*Dito em outras palavras. Os princípios acima não se coadunam com a não aceitação de provas que não puderam ser produzidas quando da apresentação da Impugnação, tal como ocorreu no presente caso.*

*Isso porque, a cobrança de tributo é, segundo os ditames do próprio Código Tributário Nacional, um ato vinculado que, por isso, não comporta qualquer discricionariedade por parte da autoridade pública competente.*

*Caso remanesça ainda parcela do crédito tributário, tal como no presente, de forma a se levar a questão ao Poder Judiciário, certamente restará a Fazenda Pública Estadual prejudicada em função dos custos da empreitada judicial, especialmente em relação aos honorários de sucumbência.*

*Por tal razão, requer-se aqui a juntada dos Termos de Compromisso de Estágio celebrados entre a BR e os respectivos estudantes comprovando que estas contratações estão em conformidade com a Lei nº 11.788/08, devendo serem excluídas da base de cálculo da Contribuição.*

## **V. OS PEDIDOS**

*a) seja conhecido o presente Recurso no efeito de manter suspensa a exigibilidade do crédito tributário e lhe seja dado provimento, para efeito de se reformar a decisão recorrida e, por conseguinte, seja o Auto de Infração impugnado considerado totalmente improcedente, desconstituindo-se o crédito tributário através do mesmo consubstanciado.*

*b) subsidiariamente, caso as presentes razões ainda não sejam suficientes à desconstituição do suposto crédito tributário, seja realizada diligência a fim de se aferir se as alegações fáticas trazidas ao conhecimento destes r. julgadores são verdadeiras e, portanto, descaracterizam o Auto de Infração impugnado.*

[...]

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/1972, portanto, dele conheço.

Passo à análise.

Para uma melhor contextualização da presente lide, resgato o relatório da decisão recorrida:

*Trata-se de crédito lançado pela Auditoria Fiscal em desfavor da Interessada acima identificada, de acordo com o Relatório Fiscal do Crédito Tributário de fls. 02 a 14 e anexos, por intermédio da lavratura do Auto de Infração abaixo relacionado:*

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O	COB. Parcela Unit 2141	VALOR 165.756,37
JUROS DE MORA (Calculado até 07/2017)		VALOR 87.602,24
MULTA PROPORCIONAL (Parcela de Redução)		VALOR 124.317,27
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>		<b>VALOR</b> 377.675,88
Valor por extenso TREZENTOS E SETENTA E SETE MIL, SEISCENTOS E SETENTA E CINCO REAIS E OITENTA E OITO CENTAVOS		

*Conforme o Relatório Fiscal do Crédito Tributário, foram constituídos de ofício os presentes créditos previdenciários, em decorrência das seguintes constatações e procedimentos adotados no decorrer da ação fiscal:*

- *As bases de cálculo lançadas pela auditoria-fiscal foram agrupadas como INFRAÇÕES CI (fatos geradores relacionados a segurados contribuintes individuais), conforme descrito nas alíneas a seguir:*

*a) INFRAÇÃO CI-1: Remunerações pagas a contribuintes individuais, beneficiários de pagamentos informados pelo contribuinte na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF 2012, não declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social - GFIP.*

*b) INFRAÇÃO CI-2: Remunerações pagas a contribuinte individuais, beneficiários de pagamentos que foram informados pelo contribuinte na DIRF 2012, em montante superior à remuneração declarada em GFIP.*

- *A auditoria-fiscal teve como objetivo a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias e para outras*

*entidades e fundos, relativamente aos rendimentos pagos, devidos ou creditados a segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 07/2012 a 12/2013. Este procedimento fiscal está sendo encerrado parcialmente, alcançando os fatos geradores apurados, única e exclusivamente, na competência 07/2012.*

#### *GFIP CONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO*

- Os fatos geradores descritos no presente Relatório Fiscal reportam-se à última GFIP enviada, por competência, pela empresa, antes do início do procedimento fiscal.*
- Na competência 07/2012, as GFIP analisadas e consideradas por essa auditoria-fiscal, para apuração dos valores não declarados e não recolhidos, são as que constavam dos sistemas informatizados da RFB, antes da data de início do presente procedimento fiscal (04/04/2017), discriminadas no quadro a seguir.*

CNPJ	Mês	Cód Controla	Versão Sofip	Dia Envio
34.274.233/0001-02	07/2012	M0AcM71jydf0000-2	84034	23/03/2015
34.274.233/0005-28	07/2012	EDGibNYP6b20000-1	84034	23/03/2015
34.274.233/0105-90	07/2012	HDJQNUUlmwAH0000-0	84034	23/03/2015

#### *APURAÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO*

- O crédito previdenciário foi parcialmente apurado pela auditoria-fiscal a partir do cruzamento das informações prestadas pelo contribuinte em DIRF, GFIP e nos arquivos digitais de folha de pagamento (MANAD), relativamente à competência 07/2012, onde restou demonstrado que o contribuinte deixou de recolher contribuições sociais devidas, assim como omitiu os fatos geradores destas contribuições em GFIP, cujos lançamentos foram consolidados de acordo com as INFRAÇÕES discriminadas a seguir.*

*INFRAÇÃO CI-1: Remunerações pagas a contribuintes individuais, apuradas com base nas informações prestadas pelo contribuinte na DIRF 2012 e não declaradas em GFIP.*

- As análises comparativas procedidas pela auditoria-fiscal, confrontando informações declaradas pelo contribuinte na DIRF e na GFIP, indicaram omissão de trabalhadores em GFIP, que foram declarados na DIRF com o código de receita 0588 - rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício e na GFIP.*
- Cumprir destacar que a resposta apresentada pelo contribuinte evidencia que os pagamentos apontados pela auditoria-fiscal, de fato, não foram declarados em GFIP.*
- O contribuinte apresentou a planilha digital Item 5.xlsx, contendo a relação nominal de beneficiários dos pagamentos efetuados, assim como a natureza de tais pagamentos. Não houve apresentação de quaisquer outros elementos de prova.*

• No Anexo 3 encontram-se relacionados os beneficiários destes pagamentos, efetuados na competência 07/2012, contendo as justificativas apresentadas pelo contribuinte.

• De acordo com as informações contidas no arquivo digital Item 5.xlsx, apresentado pelo contribuinte, verifica-se que, na competência 07/2012, foram registrados diversos pagamentos, cuja destinação encontra-se resumida no quadro a seguir:

Tipo	Beneficiário (s)	CPF	Valor
Estagiários	Diversos	Diversos	209.971,51
Credenciados AMS	Diversos	Diversos	626.908,01
Aluguel	Diversos	Diversos	81.854,41
Terceiros	Diversos	Diversos	113.806,03
Quitação. PROC JORGE DE OLIVEIRA-OF 48/98-jun/jul	Edna Gírlene Campos de Oliveira	488.369.661-87	1.278,21
<b>TOTAL</b>			<b>1.033.818,17</b>

• Confrontando as informações trazidas pelo contribuinte, com os dados contidos nos arquivos digitais MANAD, a auditoria-fiscal comprovou a efetiva realização de pagamentos a Estagiários, que não constituem base de cálculo de contribuições sociais, excluindo-os desta análise.

• No caso dos demais pagamentos efetuados pelo contribuinte, na competência 07/2012, as justificativas apresentadas para a sua não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias, será analisada caso a caso, nos parágrafos seguintes, tomando-se como base, o resumo do quadro a seguir:

Tipo	Beneficiário (s)	CPF	Valor
Credenciados AMS	Diversos	Diversos	626.908,01
Aluguel	Diversos	Diversos	81.854,41
Terceiros	Diversos	Diversos	113.806,03
Quitação. PROC JORGE DE OLIVEIRA-OF 48/98-jun/jul	Edna Gírlene Campos de Oliveira	488.369.661-87	1.278,21
<b>TOTAL</b>			<b>823.846,66</b>

• **Credenciados AMS:** Com relação aos pagamentos efetuados a profissionais credenciados pela Assistência Médica Suplementar - AMS, o contribuinte declarou o seguinte: "... esclarecemos que a BR Distribuidora oferece aos empregados e demais beneficiários Assistência Médica Suplementar - AMS. Nesse passo, quando a BR Distribuidora contrata e paga determinado profissional (pessoa física) para prestar serviços médicos aos seus empregados (exame periódico, por exemplo) há fato gerador para eventual retenção previdenciária de 11%, além da contribuição de 20% sobre o valor dos honorários médicos, a cargo da BR. Nesse caso, há uma relação jurídica entre a BR (pessoa jurídica) e o profissional de saúde (pessoa física), sem quaisquer influências do empregado. Diferente é a hipótese de o empregado, por livre escolha, contratar determinado profissional credenciado do plano de saúde AMS e utilizar seus préstimos médicos. Nesse caso, há relação direta entre o empregado e o médico credenciado (PFx PF) e a BR somente tem a obrigação de efetuar o pagamento dos respectivos honorários médicos, sem a devida retenção previdenciária, de

*acordo com alínea "q" do parágrafo 9º do artigo 28 do Lei 8.212/91".*

- *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.*

- *Esse entendimento é reforçado pelo PARECER nº AGU/SRG-01/2008 - PROCESSO nº 00407. 001676/2007-22 - Anexo 00400.000857/2007-00 (Anexo 4 do processo COMPROT nº 16682-721.245/2017-39), que trata de "solução de controvérsia entre o Banco Central do Brasil e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, diante da cobrança de contribuição previdenciária incidente nas remunerações pagas ou creditadas a profissionais autônomos que prestam serviços médicos a beneficiários do Programa de Assistência à Saúde dos servidores do Banco Central do Brasil (PASBC)". considerou que o Banco Central do Brasil - BACEN deveria ter realizado recolhimentos previdenciários relativos à cota patronal sobre as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais que prestaram serviços de assistência médica a beneficiários do PASBC.*

- *O Parecer, referido no parágrafo anterior, foi submetido à revisão pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, por solicitação da Procuradoria-Geral do BACEN, culminando com a publicação do PARECER PGFN/CAT/Nº 1948/2014 (Anexo 5 do processo COMPROT nº 16682-721.245/2017-39), que manteve o entendimento de que deveria incidir contribuição previdenciária, devida pelo BACEN, sobre a remuneração paga aos prestadores de serviços médicos por atendimentos feitos a beneficiários do PASBC.*

- *O contribuinte deveria, portanto, ter considerado as remunerações pagas aos profissionais de saúde que prestaram serviços aos beneficiários do plano AMS como integrantes da base de cálculo da Previdência Social, efetuando o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas e declarando os respectivos fatos geradores em GFIP.*

- *Pelo exposto, os valores referentes às remunerações pagas a profissionais credenciados ao plano AMS, foram lançadas como base de cálculo da Previdência Social.*

- **Aluguel:** *O contribuinte alegou que diversos locatários, Pessoas Físicas, tiveram seus rendimentos de aluguel informados na DIRF com o código 0588 - Rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício. De acordo com esse raciocínio, esse equívoco justificaria a não inclusão destes valores na base de cálculo da Previdência Social.*

- *Entretanto, de acordo com os dados declarados nas DIRF relativas ao período fiscalizado (07/2012 a 12/2013), verifica-se*

*que o contribuinte utilizou corretamente o código 3208 - Aluguéis, Royalties e Juros Pagos a Pessoa Física, para declarar 4.113 ocorrências de pagamentos de aluguéis, totalizando R\$ 25.102.546,40, conforme planilha constante do Anexo 6. Esta constatação fragiliza o argumento apresentado pelo contribuinte no qual parte dos pagamentos referentes a aluguéis teria sido declarada, de forma incorreta, na DIRF, o que somente seria aceitável à luz da apresentação da documentação comprobatória, o que, efetivamente, não ocorreu.*

- *Dessa forma, tendo em vista que o contribuinte deixou de apresentar a documentação comprobatória da sua alegação, tais pagamentos foram considerados como base de cálculo das contribuições à Previdência Social.*

- *Uma vez que o contribuinte não conseguiu comprovar que as remunerações pagas, devidas ou creditadas às pessoas físicas sem vínculo empregatício, informadas em DIRF, eram, de fato, referentes a pagamentos de aluguel, deveria tê-las considerado como integrantes da base de cálculo da Previdência Social, efetuando o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas e declarando os respectivos fatos geradores em GFIP.*

- **Terceiros:** *Os segurados beneficiários destes pagamentos são, de acordo com art. 12, inciso V, da Lei 8.212/91, considerados segurados obrigatórios e as remunerações recebidas pelos mesmos constituem base de cálculo da contribuição da empresa destinada à Seguridade Social, conforme art. 22, inciso III da mesma Lei. A ausência de recolhimento das contribuições sociais devidas e a omissão destes fatos geradores na GFIP evidenciam o descumprimento da legislação aplicável.*

- *Diante do exposto, resta demonstrado que o contribuinte deveria ter considerado as remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de Terceiros como base de cálculo da Previdência Social, efetuando o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas e declarando os respectivos fatos geradores em GFIP.*

- **Quitação. PROC JORGE DE OLIVEIRA-OF 48/98-iun/iul:** *O contribuinte deixou de apresentar a documentação comprobatória, suficiente para sustentar sua justificativa para a não inclusão deste pagamento na base de cálculo da Previdência Social, razão pela qual foi apurada pela auditoria-fiscal.*

- *Tendo em vista que os beneficiários dos pagamentos discriminados na INFRAÇÃO CI 1 são segurados obrigatórios, conforme disposto no art. 12, inciso V, da Lei 8.212/91, as remunerações por eles recebidas deveriam ter sido consideradas pelo contribuinte na base de cálculo da contribuição da empresa destinada à Seguridade Social.*

- *Em virtude da falta de recolhimento das contribuições sociais devidas e da omissão de declaração destes fatos geradores na GFIP, a auditoria-fiscal procedeu ao lançamento dos valores*

devidos no estabelecimento 34.274.233/0001-02, conforme declarado na DIRF.

- Todos os lançamentos referentes à INFRAÇÃO CI-1 encontram-se discriminados no Anexo 7, parte integrante e inseparável do presente Relatório Fiscal.

**INFRAÇÃO CI-2: Remunerações pagas a contribuintes individuais, beneficiários de pagamentos informados pelo contribuinte na DIRF 2012, em valor superior à remuneração declarada em GFIP.**

- Ao confrontar as informações declaradas pelo contribuinte na DIRF e na GFIP, a auditoria fiscal constatou que, na competência 07/2012, com relação aos segurados contribuintes individuais relacionados no quadro a seguir, havia divergência na remuneração informada na DIRF, que apresentava valor superior à declarada em GFIP, caracterizando omissão de declaração.

Comp	CPF	Nome Beneficiário	Remuneração (DIRF)	Remuneração (GFIP)	Diferença
07/2012	15386295772	EDUARDO PINTO PANTALEAO	1.352,70	437,50	915,20
07/2012	39841286734	HELOISA ROSA CORDEIRO RIBEIRO	900,00	400,00	500,00
07/2012	81592434720	JOSE CARLOS DE PAULO	4.400,00	2.200,00	2.200,00
07/2012	05624178778	LEANDRO DA COSTA SANTOS	2.640,00	1.320,00	1.320,00

- O contribuinte foi intimado através do TIF nº 01, com ciência eletrônica em 29/05/2017 (processo 10010.002434/0417-89), a esclarecer tais divergências.
- De acordo com as informações contidas no arquivo digital Item 4.xlsx, apresentado pelo contribuinte, as divergências apontadas pela auditoria-fiscal referem-se ao pagamento de profissionais credenciados da AMS (Eduardo Pinto Pantaleao e Heloisa Rosa Cordeiro Ribeiro) e de pagamentos de mês anterior, nos casos dos segurados Jose Carlos de Paulo e Leandro da Costa Santos.
- A situação descrita nesta infração é idêntica à relatada na INFRAÇÃO CI-1, pois trata-se de remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, não consideradas pelo contribuinte como base de cálculo da Previdência Social, para as quais também não foi apresentada documentação comprobatória.
- Tendo em vista que os beneficiários dos pagamentos discriminados na INFRAÇÃO CI-2 são segurados obrigatórios, conforme disposto no art. 12, inciso V, da Lei 8.212/91, as remunerações por eles recebidas deveriam ter sido consideradas pelo contribuinte na base de cálculo da contribuição da empresa destinada à Seguridade Social.
- Em virtude da falta de recolhimento das contribuições sociais devidas e da omissão de declaração destes fatos geradores na GFIP, a auditoria-fiscal procedeu ao lançamento dos valores

devidos, no estabelecimento 34.274.233/0001-02, conforme declarado na DIRF.

• Os lançamentos referentes à INFRAÇÃO CI-2 encontram-se discriminados no quadro abaixo:

Comp	CPF	Beneficiário	Valor apurado (R\$)
07/2012	153.862.957-72	EDUARDO PINTO PANTALEÃO	915,20
07/2012	398.412.867-34	HELOISA ROSA CORDEIRO RIBEIRO	500,00
07/2012	815.924.347-20	JOSE CARLOS DE PAULO	2.200,00
07/2012	056.241.787-78	LEANDRO DA COSTA SANTOS	1.320,00
BASE DE CÁLCULO TOTAL			4.935,20

[...]

Pois bem.

De se destacar que remanesce em litígio apenas os pagamentos efetuados aos credenciados AMS e estagiários, que foram incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme consignado no auto de infração, vez que a decisão de primeira instância afastou os valores referentes à quitação de processo judicial, bem assim dos valores de aluguel.

### **Credenciados AMS**

Não obstante as alegações da Recorrente, resta evidenciado nos autos que, embora os serviços médicos tenham sido prestados pelos profissionais de saúde diretamente aos beneficiários do plano AMS, houve, sim, a prestação de serviços à Recorrente, responsável pelo credenciamento no plano AMS que, inclusive, declarou as remunerações pagas ao referidos contribuintes individuais em DIRF, com o código de receita 0588 - rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício.

De se observar que o fato de os serviços de saúde terem como beneficiários os servidores não descaracteriza e nem afasta a obrigação da Recorrente pelo recolhimento da contribuição previdenciária.

Nessa perspectiva, resta materializada a hipótese de incidência tributária prevista no art. 12, inciso V, da Lei n. 8.212/91, vez que as remunerações recebidas pelos contribuintes individuais identificados pela autoridade lançadora como credenciados AMS deveriam ter sido consideradas pela Recorrente na base de cálculo da contribuição patronal destinada à Seguridade Social, conforme tipificado nas infrações consignadas no lançamento em lide.

### **Estagiários**

Conforme destaca a decisão recorrida, a Recorrente informa, na competência 07/2012 (objeto do lançamento em apreço), pagamentos a estagiários no valor total de R\$ 6.786,52, discriminados no quadro abaixo:

CPF	Nome	Valor
07496301752	CHRISTIANO LOUISA VARELLA	865,02
90502264004	GICELA DA SILVA DALAVIA	865,02
38333894860	LEANDRO HENRIQUE AMADO DA SILVA	865,02
00050228277	MAIRA ABRUNHOSA MR DE SOUZA	865,02
01910339520	MONIZE TRANCOSO DE SOUZA ACHY	865,02
00192987143	ADRIELE CAMILO DE MORAES	720,85
86346709372	ANTONIO CARLOS DOS SANTOS DO NASCIMENTO	583,43
07617271913	NICOLI LEITE KOCHLA	583,43
13303917728	JORGE FERNANDES DE JESUS NASCIMENTO	573,71
TOTAL		6.786,52

Em face de tais pagamentos, a decisão recorrida considerou-os na base de cálculo de contribuição previdenciária, enquadrando os estagiários como contribuintes individuais (art. 12, inciso V, da Lei n. 8.212/91), vez que não observados os requisitos da Lei n. 11.788/2008.

Entretanto, perante à segunda instância, a Recorrente acostou aos autos Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante (e respectivos anexos) - e-fls. 1302/1340, que passo à apreciação.

De plano, é meu entendimento de que os Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante (e respectivos anexos) constituem-se elementos de prova suficientes a comprovar a condição de estagiário aos estudantes neles informados, atendendo assim ao comando da Lei n. 11.788/2008. Todavia, após detalhada análise detalhada dos referidos termos (e respectivos anexos) verifica-se que nem todos se prestam a caracterizar a condição de estagiários aos estudantes neles discriminados, na competência 07/2012, vejamos:

i) os Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante (e respectivos anexos) indicam que os estagiários **Adriele Camilo de Moraes** (período do estágio: início em **01/08/2011** e término em **31/07/2012**); **Antonio Carlos dos Santos do Nascimento** (período do estágio: início em **01/03/2012** e término em **28/02/2013**); **Maira Abrunhosa Macedo Rebello de Souza** (período do estágio: início em **01/05/2012** e término em **23/02/2013**); **Monize Trancoso de Souza Achy** (período de estágio: início em **06/09/2011** e término em **05/09/2012**); e **Nicoli Leite Kochla** (período de estágio: início em **01/02/2012** e término em **02/03/2013**), enquadram-se nos requisitos da Lei n. 11.788/2008, impondo-se, assim, a exclusão dos pagamentos a eles atribuídos da base de cálculo do lançamento em litígio.

ii) os Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante (e respectivos anexos) indicam que os estagiários **Christiano Lousa Varella** (período do estágio: início em **01/07/2011** e término em **30/06/2012**); **Leandro Henrique Amado da Silva** (período do estágio: início em **01/08/2011** e término em **28/06/2012**); **Gicélia da Silva Dalavia** (período do estágio: início em **01/12/2010** e término em **30/11/2011**); e **Jorge Fernandes de Jesus Nascimento** (período do estágio: início em **01/12/2012** e término em **26/06/2012**), não se enquadram nos requisitos da Lei n. 11.788/2008, vez que, na competência 07/2012, não mais se encontravam na condição de estagiários.

Processo nº 16682.721245/2017-39  
Acórdão n.º **2402-007.749**

**S2-C4T2**  
Fl. 1.374

---

Nessa perspectiva, devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento em apreço os pagamentos efetuados na competência 07/2012 aos estagiários **Adriele Camilo de Moraes** (R\$ 720,85); **Antonio Carlos dos Santos do Nascimento** (R\$ 583,43); **Máira Abrunhosa Macedo Rebello de Souza** (R\$ 865,02); **Monize Trancoso de Souza Achy** (R\$ 865,02); e **Nicoli Leite Kochla** (R\$ 583,43, totalizando **R\$ 3.617,75**.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo do lançamento o valor de **R\$ 3.617,75** relativos a pagamentos efetuados a estagiários.

(assinado digitalmente)  
Luís Henrique Dias Lima