



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721245/2017-39
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.234 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
VIBRA ENERGIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ESTAGIÁRIOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS, CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A contratação de estagiários sem a comprovação pelo contribuinte do cumprimento das exigências normativas, implica na caracterização de vínculo empregatício entre a empresa e o contratado,

Para a caracterização das bolsas de estágios, necessária se faz, a comprovação da existência do termo de compromisso entre o estudante e a parte concedente do estágio, além de todos os demais requisitos previstos na Lei nº 11.788, de 2008.

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. VALORES REPASSADOS AOS PROFISSIONAIS DE SAÚDE CREDENCIADOS PELA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARECER SEI Nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores repassados pelas operadoras de plano de saúde aos médicos e odontólogos credenciados pelo sujeito passivo, pela remuneração dos serviços prestados por estes aos pacientes beneficiários do plano

Aplicação do Parecer SEI nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, conforme Despacho nº 345/2020/PGFN-ME, à vista de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda nacional, e no mérito, dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais, interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela Contribuinte, contra o Acórdão nº 2402-007.749 (e.fls. 1357/1374), da 2ª Turma Ordinária/ 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que deu provimento parcial ao recurso voluntário da autuada, relativo a lançamentos de Contribuições Sociais Previdenciárias a cargo da empresa, referentes ao período de 01/07/2012 a 31/07/2012.

Consoante o “Relatório Fiscal”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 2/14), constituem fatos geradores das contribuições lançadas remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, beneficiários de pagamentos informados na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF 2012 e: a) não declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social – GFIP; ou b) declarados na DIRF 2012 em montante superior à remuneração informada em GFIP. Os fundamentos das irregularidades apuradas encontram-se explicitados no “Relatório Fiscal” e anexos, partes integrantes do Auto de Infração.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 1188/1213, anexando documentos; sendo tal impugnação julgada procedente em parte pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS (DRJ/CGE), conforme decisão de e.fls. 1237/1271.

Após o julgamento efetivado pela DRJ/CGE restaram ainda em litígio, na presente autuação, somente os valores de lançamentos relativos a pagamentos: a) aos profissionais credenciados do plano de saúde AMS, presentes na DIRF e ausentes na GFIP; e b) alguns valores pagos a título de estágio, considerados como sem a devida comprovação de que suas contratações estariam em conformidade com a legislação de regência de contratação de estagiários (Lei nº 6.494, de 07 de dezembro de 1977, revogada pela Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008).

Inconformada com a decisão da DRJ/CGE, na parte em que vencida, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 1281/1301, onde sustenta a inocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária em relação às duas rubricas ainda em litígio.

Submetido a julgamento neste Conselho, decidiu a 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara/ desta 2ª Seção de Julgamento, pelo provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para excluir da base de cálculo do lançamento alguns dos pagamentos efetuados a título de bolsa de estágio, por se considerar devidamente enquadrados nos termos da Lei nº 11.788, de 2008, com esteio nos “Termos de Compromisso de Estágio de Estudante” apresentados pela então recorrente; sendo mantidos os demais valores e rubricas. O acórdão 2402-007.749, de 5 de fevereiro de 2019, (e.fls. 1357/1374), apresenta a seguinte ementa:

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.

A decisão foi assim registrada:

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.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração (e.fls. 1376/1382) quanto à decisão da Turma Ordinária, onde aduz omissão na fundamentação do julgado, no tocante à análise das exigências legais para a comprovação adequada da condição de estágio. Em apreciação de tais Embargos, foi elaborado o “Despacho de Admissibilidade de Embargos”, de e.fls. 1386/1389, onde, após análise da suposta omissão, se concluiu pela sua rejeição, sendo mantido na integralidade o Acórdão embargado.

Ciente do despacho que rejeitou os embargos, a Fazenda Nacional apresentou o Recurso Especial de e.fls. 1391/1403, onde suscita divergência jurisprudencial quanto à parte do acórdão recorrido que excluiu do lançamento os valores relativos à bolsa de complementação educacional de estagiário. Sustenta que a decisão recorrida teria se baseado na tese de que os “Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante” constituiriam elementos de prova suficientes para se afastar parte do lançamento. Alega que tal raciocínio implicaria, via transversa, na conclusão de que o descumprimento de outras exigências legais não acarretaria qualquer óbice, entretanto, tal asserção não mereceria prosperar, uma vez que teria deixado de aplicar texto expresso da lei, restringindo a comprovação a um único documento que, por si só, não seria capaz de suprir todas as exigências que o legislador impôs para a adequada comprovação da relação de estágio. Destarte, a referida relação de exigências deve ser aferida segundo os requisitos estabelecidos nos arts. 3º e 7º da Lei nº 11.488, de 2008, que deixaram de ser cumpridos pela contribuinte, não sendo suficiente apenas o Termo de Compromisso, fazendo-se necessária: “...a comprovação de *TODOS* os requisitos constantes da legislação, tais como, matrícula e frequência regular, acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente, relatório de atividades, dentre outros.”

Conforme o Despacho de Admissibilidade de e.fls. 1407/1413, o então Presidente da 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela PFN, admitindo a rediscussão da matéria: **“Critério Probatório para Comprovação do Estágio”** e acatado como paradigma o Acórdão 2401-004.644, que apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

Não há nulidade do ato quanto estão claramente descritos os motivos da autuação.

ESTAGIÁRIOS. CONTRATAÇÃO EM DESACORDO COM A LEI. SEGURADO EMPREGADO.

Os estagiários contratados em desacordo com a Lei nº 11.788, de 2008, devem ser considerados como segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados. Para a caracterização das bolsas de estágios, necessária se faz a comprovação da existência de termo de compromisso entre o estudante e a parte concedente do estágio, a intermediação da instituição de ensino e a realização de acompanhamento efetivo.

A contribuinte apresentou as “Contrarrazões ao Recurso Especial” da PFN (e.fls. 1504/1509), onde defende que os paradigmas apresentados não se aplicariam ao presente caso, tendo em vista que os documentos por ela juntados aos autos comprovariam que todas as contratações estariam em conformidade com as exigências da Lei nº 11.788/2008. Reproduz trecho do recorrido e afirma que: *“... conforme constatado pela decisão recorrida, a BR, além de juntar os Termos de Regulamentação de Compromisso de Estágio de Estudante, também apresentou demais documentos, os quais constituíram provas mais do que suficientes a comprovar a condição de estagiário dos estudantes.”* Complementa asseverando, que não haveria prova nos autos de que as atividades desenvolvidas pelos estagiários estariam em desacordo com a referida norma, motivo pelo qual, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores, pagos a título de bolsa de estágio. Conclui assim que: *“...os acórdãos paradigmas não se aplicam ao presente caso, eis que comprovado por provas inequívocas que todos os requisitos exigidos pela Lei nº 11.788/2008 foram respeitados pela Recorrida.”*

Recurso Especial da Contribuinte

Também a contribuinte apresentou Recurso Especial (e.fls. 1426/1436), pleiteando a rediscussão das matérias: “pagamentos aos profissionais credenciados pela assistência médica suplementar” e “pagamentos aos estagiários”.

Em despacho datado de 23/10/2020 (e.fls. 1516/1521) o então Presidente da 4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, admitindo a rediscussão da matéria: **“Pagamentos a profissionais credenciados pela Assistência Médica Suplementar – AMS.”** e acatados como paradigmas os Acórdãos 2202-003.611e 2403-002.387, que apresentam as seguintes ementas:

Acórdão 2202-003.611:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

Acórdão 2403-002.387

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. - Os pagamentos de verbas à título de PLR que cumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 não devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES REPASSADOS À MÉDICOS CREDENCIADOS POR OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE – NÃO INCIDÊNCIA - Os valores repassados aos médicos pelas operadoras de plano de saúde não devem sofrer incidência de contribuição previdenciária, pois estas são apenas intermediárias que oferecem e pagam por serviços médicos hospitalares na qualidade de substitutas dos particulares que efetivamente se utilizam destes serviços.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NÃO OCORRÊNCIA – Em não se constatando o descumprimento de obrigação principal, não há que se falar em descumprimento de obrigação acessória àquela relacionada.

Cientificada do seguimento parcial de seu Recurso Especial, a contribuinte apresentou agravo ao Despacho de Admissibilidade, conforme o documento de e.fls. 1530/1533.

Por meio do “Despacho em Agravo” datado de 18/07/2019 (e.fls. 1538/1539), decidiu a i.presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais pela rejeição do agravo, sendo confirmado o seguimento parcial do recurso especial da contribuinte, para discussão da matéria: **“Pagamentos a profissionais credenciados pela Assistência Médica Suplementar – AMS.”**

Advoga a contribuinte, concernente à matéria admitida em seu Recurso Especial, que o acórdão recorrido teria decidido em sentido absolutamente diverso ao entendimento adotado nos precedentes que aponta como paradigmas, onde se deliberou que não incidiria contribuição previdenciária sobre os valores repassados a médicos credenciados por plano de saúde, mediante os seguintes argumentos:

(...)

(A) PAGAMENTOS AOS PROFISSIONAIS CREDENCIADOS PELA ASSISTÊNCIA MÉDICA SUPLEMENTAR - 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 Recorrente, 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, diferentemente do entendimento da decisão recorrida, 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, a decisão recorrida entendeu 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 do plano AMS.”

Todavia, não há nenhum vínculo jurídico de prestação de serviços entre a Recorrente 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.

Com efeito, nos termos do artigo 22, inciso III, da Lei n.º 8.212/91 a contribuição será devida pela empresa (i) sobre o valor pago aos segurados contribuintes individuais; (ii) por **serviços que lhe forem prestados**.

(...)

Portanto, é fato incontroverso que, no presente caso, **o serviço médico não é prestado à Recorrente, mas as pessoas físicas participantes do plano de saúde gerido pela Recorrente**, a saber, a AMS.

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.

(...)

Cientificada do Despacho que deu seguimento parcial ao Recurso Especial da autuada, a Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de e.fl.s.1587/1596, onde afirma que o ponto nuclear posto em debate residiria em saber se a contribuinte, atuando como operadora de programa de assistência à saúde, figura como tomadora de serviços prestados por profissionais da área médica/odontológica ou se realiza mero repasse de honorários sem qualquer relação jurídica (de prestação de serviço) com os mesmos. Citando a legislação de regência das contribuições previdenciárias, assevera que a notificada atua na qualidade de operadora de programa de assistência à saúde disponibilizados a seus empregados, onde os serviços prestados pelos profissionais credenciados assumem papel fundamental, condicionando à própria existência ou funcionamento regular do sistema privado de assistência à saúde, criado e operado pela recorrente. Destaca que, segundo o “Relatório Fiscal”, os profissionais prestadores dos serviços de saúde são previamente selecionados pela empresa operadora (a autuada), que os credencia através de procedimento por ela definido e os remunera, na forma estabelecida pela empresa no “Manual de Operação da MAS”, que disciplina a prestação de serviço no âmbito da Assistência Multidisciplinar de Saúde (AMS). Desta forma, conclui, ainda que o médico preste, do ponto de vista material, serviço ao cliente/empregado (atendimento), ele está, do ponto de vista jurídico, prestando um serviço à empresa operadora (autuada), na medida em que é o plano que contrata e remunera aquele profissional, e assim, o médico presta serviço à empresa, qual seja, *“disponibilizar atendimento aos seus empregados e, em seguida, a empresa os remunera por sua atuação, conforme valores previamente estipulada entre ambos”*.

Em petição datada de 08/04/2021 (e.fl.s. 1559/1560), a contribuinte juntou aos autos o PARECER SEI Nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, expedido pela Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e Administrativa e aprovado pelo Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, conforme DESPACHO Nº 345/2020/PGFN-ME (e.fl.s. 1562/1571), sendo solicitada a aplicação ao presente recurso dos termos de referido parecer.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A1 - Admissibilidade - Recurso Especial da Fazenda Nacional

Matéria - Critério Probatório para Comprovação do Estágio

Advoga a contribuinte o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, reproduzindo trecho do recorrido, afirma que: “... *conforme constatado pela decisão recorrida, a BR, além de juntar os Termos de Regulamentação de Compromisso de Estágio de Estudante, também apresentou demais documentos, os quais constituíram provas mais do que suficientes a comprovar a condição de estagiário dos estudantes.*” Complementa que, os acórdãos paradigmas não se aplicariam ao presente caso e que estaria comprovado, por provas inequívocas, que todos os requisitos exigidos pela Lei n.º 11.788/2008 foram respeitados pela Recorrida.

Prevaleceu na decisão recorrida, o entendimento do relator de que os “Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante” (e respectivos anexos) se constituíam em elementos de prova suficientes a comprovar a condição de estagiário aos estudantes neles informados, atendendo assim ao comando da Lei n.º 11.788/2008. A partir de tal entendimento, passou o i.relator à análise dos referidos termos, limitando-se à verificação dos respectivos períodos dos estágios, sem qualquer outra ilação quanto aos demais requisitos previstos na referida norma de regência.

A seu turno, no acórdão acatado como paradigma (2401-004.644), restou expressamente consignado que o descumprimento de qualquer dos requisitos elencados no §2º do art. 3º da Lei n.º 11.788/2008, ou de qualquer obrigação contida no termo de compromisso, caracterizaria vínculo de emprego do educando com a parte concedente do estágio, para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária, sendo ainda destacada a ausência do indispensável acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente. Merece destaque o seguinte trecho do paradigma:

(...)

Nesse diapasão, em consonância com as regras contidas na Lei n.º 11.788/2008, as exigências fixadas no diploma legal para não se subsumir à incidência do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, são a comprovação dos seguintes requisitos:

1. Matrícula e frequência regular do educando em curso de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e nos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos e atestados pela instituição de ensino;
2. Celebração de termo de compromisso entre o educando, a parte concedente do estágio e a instituição de ensino;
3. Compatibilidade entre as atividades desenvolvidas no estágio e aquelas previstas no termo de compromisso;
4. Acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente, comprovado por vistos nos relatórios das atividades e por menção de aprovação final.

(...)

Apesar dos argumentos contrários da contribuinte, em consonância com o Despacho de Admissibilidade, tenho como constatada a similitude das situações fáticas e a divergência de entendimento na interpretação dos mesmos dispositivos legais.

Enquanto na decisão recorrida, entendeu-se que os “Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante” (e respectivos anexos) se constituiriam em elementos de prova suficientes, sem qualquer inferência quanto aos demais requisitos previstos na norma de regência, no paradigma, foi expressamente registrado que o descumprimento de qualquer dos requisitos elencados na Lei nº 11.788/2008, ou de qualquer obrigação contida no termo de compromisso, caracterizaria vínculo de emprego do educando, para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

Deve ser esclarecido que os “respectivos anexos”, referenciados no acórdão recorrido, inclusive em sua ementa, tratam-se de anexos dos próprios Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante”, ou seja, anexos do termo e não novos, ou outros, documentos probatórios complementares. Noutras palavras, os anexos nada mais são do que partes integrantes dos próprios “Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante”, onde são detalhadas as atividades a serem desenvolvidas pelo contratado.

Portanto, sendo tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso da Fazenda Nacional.

A2 - Mérito - Recurso Especial da Fazenda Nacional

Matéria - Critério Probatório para Comprovação do Estágio

No recurso apresentado, afirma a PFN que a decisão recorrida se baseou na tese de que os “Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante” constituiriam elementos de prova suficientes para se afastar parte do lançamento e que tal raciocínio implicaria, via transversa, na conclusão de que o descumprimento de outras exigências legais não acarretaria óbice para afastamento da tributação sobre os valores pagos aos beneficiários. Advoga que tal asserção não poderia prosperar, por deixar de aplicar texto expresso da lei, restringindo a comprovação a um único documento que, por si só, não seria capaz de suprir todas as exigências que o legislador impôs para a adequada comprovação da relação de estágio. Destarte, a referida relação de exigências deve ser aferida segundo os requisitos estabelecidos nos arts. 3º e 7º da Lei nº 11.488, de 2008, que deixaram de ser cumpridos pela contribuinte, não sendo suficiente apenas o Termo de Compromisso, fazendo-se necessária a comprovação do cumprimento de todos os requisitos da legislação, tais como: matrícula e frequência regular, acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente e relatório de atividades.

Ao tratar do tema “Estagiários” na decisão recorrida, de fato restou consignado o entendimento do i.relator, acompanhado pelos pares, de que os Termos de Regulamentação e Compromisso apresentados pela contribuinte seriam elementos de prova suficientes a comprovar a condição de estagiário aos estudantes neles informados, atendendo assim ao comando da Lei n. 11.788/2008. Nesse sentido, confira-se o seguinte recorte do Voto do acórdão recorrido:

(...)

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:

(...)

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.**

(...) (destaquei)

Conforme já explicitado, por ocasião da análise do “Conhecimento”, diferentemente do afirmado pela contribuinte, os “*respectivos anexos*”, referidos no acórdão recorrido, de fato são “ANEXOS” dos próprios “Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante”, não sendo apresentados outros documentos para efeito de comprovação do cumprimento das demais exigências normativas da condição de estagiário dos estudantes. Tal situação pode ser aferida pela simples consulta aos tais termos (e-fls. 1302/1340), que são compostos pelo “Termo de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante” e respectivo anexo, onde simplesmente são detalhadas as atividades previstas para o contratado, deixando claro assim que se constituem (termo e anexo) um único documento.

A atividade educativa de estágio escolar supervisionado encontra-se prevista na Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008, onde são estabelecidos os requisitos, por óbvio necessários e obrigatórios, para que não haja criação de vínculo empregatício entre a empresa e o candidato a estagiário, onde destaco os seguintes comandos:

(...)

Art. 3º O estágio, tanto na hipótese do § 1º do art. 2º desta Lei quanto na prevista no § 2º do mesmo dispositivo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, observados os seguintes requisitos:

I – matrícula e frequência regular do educando em curso de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e nos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos e atestados pela instituição de ensino;

II – celebração de termo de compromisso entre o educando, a parte concedente do estágio e a instituição de ensino;

III – compatibilidade entre as atividades desenvolvidas no estágio e aquelas previstas no termo de compromisso.

§ 1º O estágio, como ato educativo escolar supervisionado, deverá ter acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente, comprovado por vistos nos relatórios referidos no inciso IV do *caput* do art. 7º desta Lei e por menção de aprovação final.

§ 2º O descumprimento de qualquer dos incisos deste artigo ou de qualquer obrigação contida no termo de compromisso caracteriza vínculo de emprego do educando com a parte concedente do estágio para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

(...)

Art. 7º São obrigações das instituições de ensino, em relação aos estágios de seus educandos:

I – celebrar termo de compromisso com o educando ou com seu representante ou assistente legal, quando ele for absoluta ou relativamente incapaz, e com a parte concedente, indicando as condições de adequação do estágio à proposta pedagógica do curso, à etapa e modalidade da formação escolar do estudante e ao horário e calendário escolar;

II – avaliar as instalações da parte concedente do estágio e sua adequação à formação cultural e profissional do educando;

III – indicar professor orientador, da área a ser desenvolvida no estágio, como responsável pelo acompanhamento e avaliação das atividades do estagiário;

IV – exigir do educando a apresentação periódica, em prazo não superior a 6 (seis) meses, de relatório das atividades;

V – zelar pelo cumprimento do termo de compromisso, reorientando o estagiário para outro local em caso de descumprimento de suas normas;

VI – elaborar normas complementares e instrumentos de avaliação dos estágios de seus educandos;

VII – comunicar à parte concedente do estágio, no início do período letivo, as datas de realização de avaliações escolares ou acadêmicas.

Parágrafo único. O plano de atividades do estagiário, elaborado em acordo das 3 (três) partes a que se refere o inciso II do *caput* do art. 3º desta Lei, será incorporado ao termo de compromisso por meio de aditivos à medida que for avaliado, progressivamente, o desempenho do estudante.

(...)

A leitura dos dispositivos acima reproduzidos não deixa dúvidas de que, diferentemente do entendimento do e.relator da decisão recorrida, além da celebração do Termo de Compromisso, há necessidade de atendimento de uma série de outros requisitos para efeito de comprovação da condição de estagiário nos termos da Lei nº 11.788 de 2008. Requisitos esses que a contribuinte não comprovou o cumprimento, ensejando a presente autuação relativamente a tal matéria.

Segundo consta da própria decisão recorrida, somente perante a segunda instância, a autuada acostou aos autos os “Termos de Regulamentação e de Compromisso de Estágio de Estudante”, entretanto, diferente do alegado, não foi apresentada qualquer outra documentação complementar, que atestasse a observância das demais prescrições legais.

Desarrazoada ainda a afirmação da contribuinte de que não haveria prova nos autos de que as atividades desenvolvidas pelos estagiários estariam em desacordo com a referida norma. Uma vez intimada a apresentar a documentação comprobatória do cumprimento dos requisitos para efeito de comprovação da condição de estagiários, caberia à interessada trazer aos autos tal documentação, não bastando para tanto, a simples apresentação do Termos de Regulamentação. Não se desincumbindo de tal ônus, que lhe competia, correto o procedimento fiscal ao proceder ao lançamento das contribuições, independentemente de averiguação das atividades desenvolvidas, posto que não comprovado o correto cumprimento da lei.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento.

B1 - Admissibilidade - Recurso Especial da Contribuinte

Matéria - “Pagamentos a profissionais credenciados pela Assistência Médica Suplementar – AMS”

Foram acatados como paradigmas, da matéria conhecida do Recurso Especial da contribuinte, os Acórdãos 2202-003.611 e 2403-002.387, sendo que a análise do “Despacho de Admissibilidade” apresenta os seguintes fundamentos:

(...)

Os acórdãos relacionados como paradigmas constam do sítio do CARF e não foram reformados na CSRF, na matéria que aproveitaria a recorrente, até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada.

Examinando-se o acórdão recorrido, vemos que decidiu pela incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos contribuintes individuais identificados pelo Fisco como credenciados AMS, porque entendeu que embora os serviços médicos tenham sido prestados pelos profissionais de saúde diretamente aos beneficiários do plano AMS, ainda assim, houve a prestação de serviços à recorrente, eis que responsável pelo credenciamento do plano, conforme se vê dos seguintes excertos do voto condutor do julgado:

“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.”

Por outro lado, os paradigmas acostados, analisando similar matéria decidiram de forma contrária. Para as decisões paradigmáticas não deve incidir contribuição previdenciária sobre os valores repassados para os profissionais da saúde credenciados pelas operadoras de planos de saúde.

Destarte, para a matéria a) Pagamentos a profissionais credenciados pela Assistência Médica Suplementar – AMS o sujeito passivo demonstrou a divergência na interpretação da legislação tributária para similar situação fática, devendo seu pleito ter seguimento.

(...)

Com relação ao paradigma 2403-002.387, entendo não configurada a similitude fática com a decisão recorrida. A leitura do voto proferido no paradigma 2403-002.387 deixa evidente o fato de que naqueles autos se trata de operações relativas uma empresa operadora de seguro saúde e tal situação foi decisiva para o deslinde do litígio. Nesse sentido, além do fato de que o sujeito passivo relativo ao paradigma é uma empresa de seguros (Marítima Saúde Seguros S/A), os seguintes trechos do referido voto:

(...)

A fiscalização efetuou este lançamento por entender que os valores pagos ou Creditados a Prestadores de Serviço é inerente a contribuintes individuais e se encontra sujeita a tributação de contribuição previdenciária. **Segundo o Auditor Fiscal, os pagamentos efetuados pela Seguradora a prestadores de serviços médicos** se enquadram nesta situação conforme dispõe o art.12, “g” da Lei nº 8.212/91.

Por seu turno, afirma a recorrente não há qualquer vínculo entre ela e os médicos que figuram na rede credenciada já que **os contratos entre a seguradora e a recorrente** estabelecem vínculo obrigacional exclusivamente entre as partes contratantes, na medida em que, havendo o cumprimento da obrigação do segurado, que é o pagamento do prêmio, o segurador deve ressarcir as despesas médicas por aquelas incorridas. Conclui que, o fato de o médico estar credenciado não se traduz em vínculo de natureza alguma já que este pode estar credenciado e nunca ser escolhido pelo segurado.

Faz-se aqui necessária uma distinção entre “Seguro” e “Plano” de saúde.

Uma das grandes diferenças entre seguro e plano de saúde é o reembolso das despesas médico-hospitalares. O primeiro possibilita livre escolha de médicos e hospitais, com direito a reembolso. Já o plano de saúde, não.

(...)

Neste contexto, parece-me correto o argumento da recorrente uma vez que, ao não limitar o atendimento do segurado a determinado(s) profissional(is) por ela credenciado(s), desvincula a relação jurídica existente como sendo de contratação de contribuinte individual.

A meu ver, as seguradoras de saúde tem tratamento diverso das cooperativas de saúde onde há a união de médicos para exercer suas atividades. No caso das seguradoras, trata-se de intermediárias que oferecem e pagam por serviços médicos hospitalares na qualidade de substitutas dos particulares que efetivamente se utilizam destes serviços. Se não há incidência de contribuições quando os particulares pagam os honorários médicos, também não deve haver no caso das operadoras que não fazem intermediação direta com profissionais, mas sim com planos.

Nestes casos as contribuições sociais são custeadas diretamente pelos profissionais remunerados na qualidade de contribuintes individuais. O simples fato de estar o médico credenciado junto à operadora não gera um vínculo contratual entre ambos, já que **os serviços não são prestados à seguradora, mas sim ao próprio segurado.** Note-se que se o serviço for prestado por um profissional não credenciado, o mesmo valor do serviço será reembolsado diretamente ao segurado, não havendo a incidência da referida contribuição, logo, se é certo que a pessoa física não está sujeita ao pagamento de contribuição previdenciária quando remunera diretamente o profissional de saúde, tampouco estaria a operadora, que, como já dito antes, atua apenas como intermediária.

(...) (destaquei)

Nos termos destacados acima, o relator do paradigma é veemente ao explicitar a necessidade de se diferenciar e distinguir entre o seguro de saúde e os planos de saúde, e todo o fundamento de sua decisão verteu-se em função de tal distinção, onde os profissionais médicos eram remunerados por uma seguradora. Situação distinta dos presentes autos, que tratam de operadora de plano de saúde.

Destarte, não se pode concluir que, caso estivesse analisando situação em que os pagamentos tivessem sido realizados por uma operadora de plano de saúde, teria o mesmo entendimento daquele consignado na decisão apontada como paradigma. Ausente assim, a necessária similitude fática entre recorrido e o Acórdão 2403-002.387. não devendo ser acatado como paradigma na presente situação.

No que se refere ao segundo paradigma, a leitura do voto do Acórdão 2202-003.611 revela certa confusão conceitual, quanto à natureza da empresa que efetua os pagamentos aos profissionais de saúde, se realizados por uma seguradora, conforme explicitado em vários pontos do acórdão, ou se por operadora de plano de saúde.

Entretanto, uma análise mais detalhada do paradigma 2202-003.611, demonstra a ocorrência de similitude fática com o recorrido, posto que ambos tratam de lançamento de contribuição previdenciária sobre valores repassados para profissionais da saúde credenciados por operadoras de planos de saúde. Confira-se:

Voto

(...)

O fundamento da primeira questão pode ser resumido, pois, na seguinte pergunta: os odontólogos **credenciados em um plano de saúde prestam serviço ao Plano de Saúde (a Contribuinte) ou aos seus pacientes**, as pessoas físicas que são atendidas pelos profissionais, os beneficiários do plano de saúde?

(...)

Do ponto de vista do paciente: sendo a saúde um ponto central na vida de qualquer pessoa, e preocupando-se em ter condições de garantir um tratamento de qualidade para eventualidades, **um plano de saúde** ou, *in casu*, plano odontológico se torna elemento indispensável para aqueles que podem tê-lo. **Ocorrido o fato (problema), o beneficiário do plano** dirige-se a um dos hospitais ou clínicas incluídos **na lista de credenciados de seu plano**, escolhendo aquele que melhor lhe aprouver, e tranquilo por saber que não precisará pagar (há planos diferentes, nos quais o beneficiário deve pagar uma parte do tratamento). **Pode optar por outro profissional ou empresa que não esteja na lista de credenciados em seu plano**, hipótese em que ele próprio realizará o pagamento. Também, **ainda que esteja sendo atendido por profissional cadastrado em seu plano de saúde**, é possível que seja solicitada a realização de determinado procedimento, não coberto pelo seu seguro, hipótese em que poderá escolher realizar o serviço às suas próprias custas. Em ambos os casos, ele será o tomador do serviço, escolhendo o serviço que será realizado e qual não será, bem como escolhendo o profissional que o fará.

Do ponto de vista da empresa (Contribuinte): enquanto seguradora, a empresa deve oferecer um serviço de seguro para o seu contratante/segurado. Em outras palavras, seu serviço é garantir que o contratante/beneficiário estará acobertado economicamente para o caso de ocorrência de um sinistro. A extensão desse seguro varia de acordo com o plano eleito: (i) pode custear parte do tratamento/exame/procedimento; (ii) pode custear integralmente o preço do tratamento/exame/procedimento; ou (iii) pode ainda reembolsar o seu contratante/beneficiário pela despesa incorrida em seu tratamento/exame/procedimento. Tendo o poder econômico que lhe garante vantagens na negociação, a empresa seguradora costuma selecionar no mercado profissionais tidos como aptos a realizar os exames/procedimentos/tratamentos e oferecer um valor reduzido como honorários para os casos em que houver efetiva realização de exame/tratamento/procedimento; como contrapartida, inclui o nome desses profissionais que aceitaram o preço reduzido em uma lista que oferece aos seus contratantes/beneficiários, de forma que tais profissionais terão mais pacientes. Pode ocorrer de que determinado profissional, em que pese esteja credenciado, não receba nenhum paciente direcionado pelo plano? Sim. Recebendo um paciente direcionado pelo plano de saúde, quem decidirá o serviço a ser prestado? O profissional em conjunto com o paciente. **Qual a função do plano de saúde? Custear o referido tratamento/exame/procedimento.**

Em outras palavras, nos casos em que o plano de saúde ou o plano odontológico realiza pagamentos diretamente ao profissional de saúde, o faz em nome e por conta do paciente. como listado acima, muitas das seguradoras oferecem a possibilidade de reembolso aos seus contratantes/beneficiários caso eles optem por um profissional não credenciado; para essas seguradoras, pouco importa se o pagamento é feito ao profissional ou ao contratante/beneficiário.

Alguns poderão argumentar que o plano de saúde interfere no serviço prestado pelo profissional, vez que é necessário preencher formulários e pedir autorização do plano. Tal tese não pode prevalecer. A verdade é que tal autorização se refere ao pagamento, e não à prestação do serviço, seja ele exame ou procedimento. 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.**

Analisando precedentes do STJ, percebe-se que, na esfera judicial, a jurisprudência tem se consolidado nesse sentido, i.e., da não-incidência da contribuição previdenciária sobre os **valores repassados aos profissionais de saúde pelas operadoras de plano de saúde:**

(...)

Diante dos precedentes elencados, bem como dos precedentes citados nas ementas transcritas, é possível concluir que o STJ tem, efetivamente, jurisprudência no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores repassados pela Contribuinte aos profissionais cadastrados.

Enfim, considerando os argumentos expostos e da jurisprudência apontada, entendo que a Contribuinte não é a tomadora de serviços odontológicos, razão pela qual o lançamento não pode prevalecer.

(...) (destaquei)

Conforme se verifica nas partes acima destacadas da decisão paradigmática, o e.relator refere-se à empresa que efetua os pagamentos aos profissionais de saúde como uma empresa operadora de plano de saúde. Resta assim, evidenciada a similitude fática entre a hipótese tratada no paradigma 2202-003.611 e a situação apreciada nos presentes autos.

Ressalto que o mesmo paradigma também foi considerado apto ao seguimento de Recurso Especial, envolvendo a mesma matéria, julgado na reunião de março de 2024, conforme o Acórdão 9202-011.194, motivo pelo qual revi meu posicionamento para acatá-lo como apto ao seguimento do presente recurso.

Nesses termos, voto pelo conhecimento do Recurso Especial da contribuinte.

B2 - Mérito - Recurso Especial da Contribuinte

Matéria - “pagamentos a profissionais credenciados pela Assistência Médica Suplementar – AMS”

Sustenta a recorrente a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores por ela repassados a médicos credenciados pelo Programa de Assistência Multidisciplinar de Saúde (AMS), que esclarece ser um plano de saúde (modalidade autogestão) oferecido a seus empregados, aposentados, pensionistas e respectivos dependentes, os quais participam com uma parte no custeio. Afirma não se tratar 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, que efetua pagamentos a profissionais da área de saúde quando ocorre atendimento a seus empregados e beneficiários. Todavia, não haveria nenhum vínculo jurídico de prestação de serviços entre a contribuinte e os profissionais de saúde credenciados, o que, segundo seu entendimento, afastaria a hipótese de incidência prevista no texto constitucional. Aduz ser fato incontroverso que o serviço médico não seria a ela prestado, e sim, às pessoas físicas participantes do plano de saúde; assim, não haveria hipótese de incidência para a cobrança de contribuição previdenciária, por inexistência de fato jurídico necessário para incidência da norma tributária. Pontua ainda que: *“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.”*

Para melhor clareamento da matéria ora objeto de análise, peço vênua para parcial reprodução do Relatório Fiscal (e.fls. 2/14), na parte que trata de tal tema:

(...)

28. 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 (PF x 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 da Lei 8.212/91. (grifos nossos)

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

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

(...)

Em sintonia com o apurado pela fiscalização, decidiu-se no acórdão recorrido que, não obstante as alegações da contribuinte, resta evidenciado nos autos que, apesar dos serviços de saúde terem sido prestados pelos profissionais diretamente aos beneficiários do plano AMS, houve, sim, a prestação de serviços à autuada, que é a responsável pelo credenciamento no plano e, inclusive, declarou as respectivas remunerações pagas ao referidos prestadores (contribuintes

individuais) em DIRF, com o código de receita 0588 (rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício). Também foi observado pela autoridade julgadora, que o fato de os serviços de saúde terem como beneficiários os empregados e seus dependentes não descaracterizaria, e nem afastaria, a obrigação da contribuinte pelo recolhimento da contribuição previdenciária, uma vez que restou materializada a hipótese de incidência tributária prevista no art. 12, inc. V, da Lei n. 8.212/1991, posto que as remunerações recebidas pelos prestadores dos serviços de saúde (contribuintes individuais), identificados como credenciados à AMS, deveriam ter sido consideradas pela contribuinte na base de cálculo da contribuição patronal destinada à Seguridade Social.

Após o julgamento do recurso voluntário da contribuinte e publicação do acórdão recorrido, o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, por meio do DESPACHO Nº 345/2020/PGFN-ME (e.fl. 1571), aprovou o PARECER SEI Nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF (e.fl.s. 1562/1568), expedido pela Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e Administrativa, que trata da matéria ora objeto de Recurso Especial. Esses são principais elementos e conclusões do referido parecer:

PARECER SEI Nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

Documento público. Ausência de sigilo.

Não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores repassados pelas operadoras de plano de saúde aos médicos e odontólogos credenciados que prestam serviços aos pacientes segurados.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Aplicação do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Proposta de edição de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Processo SEI nº 10951.104073/2018-11

1. O presente parecer tem por escopo analisar a viabilidade de edição de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, com base no art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[1], e no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997[2], que dispense a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, em relação às demandas/decisões judiciais fundadas 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 de tais profissionais em relação ao plano de saúde.

(...)

4. Com efeito, conforme mencionado no item anterior do presente Parecer, o entendimento do STJ é pacífico no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores repassados pelas operadoras de plano de saúde aos profissionais de saúde credenciados que prestam serviços aos pacientes segurados. Tal posicionamento da Corte Superior pode ser percebido a partir das transcrições dos seguintes arestos, referentes a ambas as Turmas que compõem a Seção de Direito Público:

(...)

8. Consoante asseverado no julgamento do REsp 633.134/PR, de relatoria da Min. Eliana Calmon, um dos julgados que serviram de base para a consolidação do entendimento do STJ, considerou-se 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"

(...)

12. Dimana da leitura das decisões acima transcritas a jurisprudência reiterada e pacífica do STJ, contrária ao entendimento da Fazenda Nacional acerca da matéria.

13. Acrescente-se que a temática não ostenta contornos constitucionais, versando eminentemente sobre a interpretação e aplicação de normas infraconstitucionais, o que inviabiliza a sua submissão, via recurso extraordinário, ao STF. Nesse sentido, mencionem-se as seguintes decisões da Corte Suprema: RE nº 1.133.981/MG, da relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, ; RE nº 591593, da relatoria da Ministra Cármen Lúcia (DJe de 30.05.2016); RE nº 905.546, também da relatoria da Ministra Cármen Lúcia, (DJe de 31.10.2015); ARE nº 867.078, da relatoria da Ministra Rosa Weber (DJe de 04.03.2015); e RE nº 919.072, também da relatoria da Ministra Rosa Weber (DJe de 02.12.2015).

14. Por essas razões, impõe-se reconhecer que todos os argumentos que poderiam ser levantados em defesa dos interesses da União foram rechaçados pelo STJ nessa matéria, circunstância que conduz à conclusão quanto à impossibilidade de modificação do seu entendimento.

15. Nesses termos, não há dúvida de que as defesas e recursos que versem sobre o referido tema apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem qualquer perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional. Continuar insistindo em tal tese significaria apenas alocar os recursos colocados à disposição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

16. Diante dessa perspectiva, esta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 2º, VII, §§ 4º e 5º, III, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, já autorizou a dispensa de impugnação judicial sobre a matéria em enfoque, nos termos da Nota SEI nº 68/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

17. A referida Nota sugeriu a oitiva da Receita Federal do Brasil, como medida prévia à edição de ato declaratório do PGFN. Em resposta, a RFB elaborou a Nota Cosit nº 282, de 21 de novembro de 2018 (encaminhado pelo Memorando nº 45/2018 RFB/Sutri, de 28 de novembro de 2018), não manifestando qualquer objeção à dispensa de contestar e recorrer quanto ao tema.

(...)

22. Por fim, merece ser ressaltado que o presente Parecer não implica, em hipótese alguma, o reconhecimento da correção da tese adotada pelo STJ. O que se reconhece é a pacífica jurisprudência desse Tribunal Superior, a recomendar a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, uma vez que tais defesas mostrar-se-ão inúteis e apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. IV

23. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, recomenda-se que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorize a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir 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.

(...)

O PARECER SEI Nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF foi aprovado mediante o DESPACHO Nº 345/2020/PGFN-ME (e.fl. 1571):

DESPACHO Nº 345/2020/PGFN-ME**Processo nº 10951.104073/2018-11**

APROVO, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o **PARECER SEI Nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF** (1499547), que recomenda a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, nas ações judiciais que discutam a **"não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores repassados pelas operadoras de plano de saúde aos médicos e odontólogos credenciados que prestam serviços aos pacientes segurados"**.

Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, consoante sugerido.

Documento assinado eletronicamente

RICARDO SORIANO DE ALENCAR

Procurador-Geral da Fazenda Nacional

Verifica-se que a matéria tratada no parecer acima parcialmente reproduzido é a mesma da parte do lançamento ora sob análise, que foi objeto do Recurso Especial da contribuinte.

Determina o art. 98 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023), ser vedado aos membros das Turmas de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Entretanto, o parágrafo único, desse mesmo art. 98, traz uma série de exceções, onde destaco, para a situação ora apreciada, a alínea "c", do inciso II, que versa sobre crédito tributário fundamentado cuja matéria tenha sido objeto de: *"c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;"*.

Dessa forma, há expressa previsão regimental para que o Conselheiro do CARF adote os termos do parecer aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional, que verse sobre crédito tributário cuja conclusão seja no mesmo sentido do quanto requerido pelo sujeito passivo. Hipótese esta que entendo subsumir-se à situação dos autos ora objeto do Recurso Especial da contribuinte.

Destaco que também a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil vem adotando as conclusões do parecer da PGFN, conforme pode ser constatado na ementa e fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 72 de 2023, onde destaco os seguintes excertos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 72, DE 28 DE MARÇO DE 2023

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

OPERADORA DE PLANOS DE SAÚDE. REMUNERAÇÃO DOS PROFISSIONAIS CREDENCIADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre os valores repassados pelas operadoras de plano de saúde aos médicos credenciados, pela remuneração dos serviços prestados por estes aos pacientes beneficiários do plano.

Dispositivos Legais Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 22, inciso III; Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, art. 4º; Parecer SEI nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

(...)

FUNDAMENTOS

(…)

18. Quanto à não incidência da CPP sobre os pagamentos realizados pela Consulente aos médicos quando do atendimento aos beneficiários do plano de saúde, não há dúvidas de que não há incidência, haja vista a jurisprudência pacificada no STJ, reconhecida no Parecer SEI nº 152/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. Esse entendimento pode, aliás, ser diretamente aplicado pela Consulente, com base nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 2002. A própria Consulente afirma não ter dúvidas a esse respeito.

(…)

Portanto, nos termos do Parecer SEI nº 152/2018/CRJ/PGACET/ PGFN –MF, não incide contribuições previdenciárias sobre os valores repassados pela contribuinte, na condição de operadora do plano de saúde, aos profissionais credenciados pelo Programa de Assistência Médica Suplementar – AMS, relativos a serviços médicos e odontológicos prestados diretamente aos beneficiários do plano.

Nesses termos, voto por dar provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

C - Conclusão

Ante todo o exposto, voto por conhecer e dar provimento aos Recursos Especiais da Fazenda Nacional e da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos