



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10580.727332/2010-95
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9202-008.162 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrente PREVDONTO PARTICIPACOES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial de Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (suplente convocada), que conheceram do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Nos termos do art. 58, §5º, do Anexo II, do RICARF, o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Patrícia da Silva na reunião de julho de 2019. Também não votaram nesse julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, que ocupou a posição de presidente na reunião de julho de 2019, e Maurício Nogueira Righetti, por se tratar de questão já votada pelos conselheiros Denny Medeiros da Silveira e Miriam Denise Xavier (suplentes convocados).

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora *ad hoc*

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Miriam Denise Xavier (suplentes convocados), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Patrícia da Silva, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte, contra o acórdão n.º 2803-003.307, proferido na sessão do dia 13 de abril de 2014 pela 3ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementado:

Acórdão n.º 2401-003.998 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 25 de janeiro de 2016

Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NFLD

Recorrente PREVDONTO ODONTO EMPRESA DE ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. ART. 37 DA LEI Nº 8.212/91.

Uma vez constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições sociais previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. ART. 22, III, DA LEI Nº 8.212/91.

A contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais foi instituída pela Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, no exercício da competência tributária residual exclusiva da União, sendo o seu

regramento, após a EC n.º 20/98, assentado no inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, incluído pela Lei n.º 9.876/99.

REMUNERAÇÃO PAGA POR EMPRESA DE PLANO DE ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA A DENTISTA AUTÔNOMO CREDENCIADO, CONTRATADO PARA O ATENDIMENTO AOS USUÁRIOS DE PLANO ODONTOLÓGICO.

Os valores pagos por Operadora de Plano de Assistência Odontológica a Profissionais credenciados/contratados, sem vínculo de emprego, para o atendimento dos usuários do seu plano, com cobertura financeira de 100% pelo plano, configuram-se despesas operacionais da Operadora Custos dos Serviços Vendidos, e nessa condição, sofrem a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22, III, da Lei n.º 8.212/1991.

Recurso Voluntário Negado

Trata-se de auto de infração de obrigação principal - AIOP (DEBCAD n.º 37.120.433-0) constituído pelas contribuições previdenciárias correspondentes à cota patronal de 20% (incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais) e 3% de SAT/RAT (incidente sobre a remuneração dos segurados empregados) - conforme fls. 107 (relatório fiscal).

Para rediscussão dessa matéria a recorrente indica como paradigma o acórdão assim ementado:

Acórdão n.º 9202002.246 – 2ª Turma

Sessão de 07 de agosto de 2012

Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Recorrentes FAZENDA NACIONAL e PETROBRÁS PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 30/06/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO LANÇAMENTO QUE ENVOLVE APENAS A CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA INCIDENTE SOBRE REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TRABALHADORES AVULSOS DECADÊNCIA.

As contribuições previdenciárias são tributos sujeitos ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que, na visão deste julgador, exceto para as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que ocorre em cada competência. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, operase a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Contudo, por força do artigo 62A do RICARF, este Colegiado deve reproduzir a decisão proferida pelo Egrégio STJ nos autos do REsp n.º 973.733/SC, ou seja, “O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) contase do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

No caso, relativamente ao período em apreço, a autuada efetuou recolhimentos de outras contribuições previdenciárias a cargo da empresa, previstas **no artigo 22 da Lei n.º 8.212/91**, sendo que a notificação fiscal de lançamento de débito envolve apenas o tributo incidente sobre a remuneração paga a trabalhadores avulsos que prestaram serviços médicos a seus empregados e beneficiários, inexistindo acusação pela fiscalização de dolo, fraude ou simulação.

Lançamento atingido pela decadência quanto aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/1999, inclusive.

PARECER AGU/SRG N.º 01/2008 AUSÊNCIA DE APROVAÇÃO PELA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA INEXISTÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE PERANTE A ADMINISTRAÇÃO FEDERAL.

Nos termos do § 1.º, do artigo 40, da Lei Complementar n.º 73/93, apenas os pareceres do Advogado-Geral da União devidamente aprovados pela Presidência da República vinculam a Administração Federal. Para estes casos, aplicase a regra do artigo 18, inciso XX, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF. Considerando que o Parecer AGU/SRG n.º 01/2008 não teve aprovação presidencial, inexistente o efeito vinculante.

Com relação ao mérito, embora a posição da maioria do Colegiado a quo tenha sido no sentido da improcedência do lançamento, manteve-se a exigência exclusivamente em função do caráter vinculante do Parecer AGU/SRG n.º 01/2008. Afastada tal premissa, adotada de forma equivocada, deve prevalecer a conclusão inicial, ou seja, a notificação fiscal de lançamento de débito é improcedente.

Recurso especial da Fazenda Nacional negado e do contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

A recorrente esclarece que na condição de plano de saúde efetuava pagamentos a odontólogos decorrentes de serviços prestados aos seus usuários associados.

A PREVDONTO PARTICIPAÇÕES LTDA. era empresa autorizada a operar Plano de Assistência Odontológica, devidamente registrada, à época na ANS sob n.º 35.729-4. Nessa condição, efetuava pagamento a odontólogos, decorrentes de serviços prestados aos seus associados, contudo, em dezembro de 2015 foi incorporada pela empresa acima mencionada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento e manutenção do *a quo*.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes – Relatora *ad hoc*

Considerando que a Conselheira-Relatora Patrícia da Silva não mais integra o Colegiado, nos termos do despacho de fls. 393 e com base no art. 58, §13, do Anexo II do

RICARF, na função de Relatora *ad hoc*, passo a reproduzir as suas razões de decidir. **O texto utilizado foi o mesmo disponibilizado pela conselheira no repositório oficial do CARF.**

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Trata-se de ente sem personalidade jurídica, conforme art. 34 da Lei 9.656/98 ("Art. 34. As entidades que executam outras atividades além das abrangidas por esta Lei deverão, na forma e prazo definidos pela ANS, constituir pessoas jurídicas independentes, com ou sem fins lucrativos, especificamente para operar planos privados de assistência à saúde, na forma da legislação em vigor e em especial desta Lei e de seus regulamentos. Parágrafo único. A obrigatoriedade prevista neste artigo não alcança as operadoras que atuem exclusivamente em atividades relacionadas ao setor de saúde e às operadoras enquadradas no segmento de autogestão patrocinada, na forma disciplinada pela ANS).

Em tal modalidade, 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.

Do voto do relator do processo :

O Recorrente alega que a contribuição social previdenciária prevista no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, não incide sobre pagamentos efetuados por operadora de plano de assistência à saúde a profissionais odontólogos credenciados. Aduz que a relação que mantém com os profissionais que realizam os serviços de odontologia, "sejam pessoas físicas ou jurídicas", integrantes da rede credenciada, limita-se ao pagamento dos custos relativos aos serviços realizados por conta e ordem do seu tomador, caracterizando-se exercício de representação legal expresso e específico para o referido ato, conforme veiculado no inciso I e II, da Lei nº 9.656/98.

O Recorrente acrescenta que todos os valores disponibilizados pela Autuada para quitação dos honorários que decorrem dos atendimentos odontológicos realizados pelos profissionais que integram a rede referenciada, não correspondem a qualquer contraprestação por serviços odontológicos prestados à Autuada, consistindo, tão somente, no ressarcimento dos valores devidos pelos serviços odontológicos prestados diretamente aos usuários do plano, cuja responsabilidade da Autuada decorre do contrato de assunção de risco, previamente estabelecido com os beneficiários daqueles serviços médicos.

Em que pese a energia argumentativa do Recorrente, do contrato coletivo empresarial exposto a fls. 195/198 a realidade que floresce é outra bem distinta:

Os serviços são prestados pela Pessoa Jurídica Prevdonto, ora recorrente, que o faz, obviamente, por intermédio de profissionais dentistas por esta contratados na condição de Segurados Contribuintes Individuais.

Dessai do contrato que a Prevdonto "se obriga a garantir a prestação de serviços de assistência odontológica às pessoas vinculadas à contratante mediante contrato de trabalho, sindicalização ou associação, [...], através de sua rede própria ou por ela contratada".

O usuário é a "Pessoa Física vinculada à contratante, mediante contrato de trabalho, relação de sindicalização ou associação, inscrita e aceita pela contratada (a Recorrente) que usufruirá os serviços ora pactuados, seja na qualidade de titular, seus respectivos dependentes ou, ainda, agregados ..."

A cobertura do plano é “a especificação contratual dos direitos que cabem ao usuário, decorrentes dos serviços a serem prestados pela Contratada (a Recorrente) observadas as limitações derivadas dos prazos de carência e demais limitações expostas no contrato, proposta de admissão e manual do usuário”.

O Manual do Usuário contém a relação dos serviços próprios e/ou contratados pela operadora, orientação de uso do plano e a relação dos procedimentos cobertos. Serviços contratados ou credenciados são “aqueles colocados à disposição do usuário pela contratada, para atendimento dentário, mas que não são realizados por sede própria da Unidonto, e sim por terceiros”.

Os serviços contratados são prestados pela CONTRATADA, através de seus dentistas e/ou clínicas próprias ou por ela contratada, conforme previsto no Manual do Usuário entregue ao CONTRATANTE.

Atente-se que somente tem direito aos serviços ora contratados os usuários regularmente inscritos, bem como para aqueles cujas empresas se encontrarem adimplentes quanto ao pagamento das suas mensalidades, e ainda quando o atendimento requerido estiver em acordo com os prazos estipulados a título de carência e demais exigências de contrato.

A mensalidade é o valor pago mensalmente à contratada, em face da cobertura prevista no contrato.

A CONTRATADA assegurará aos usuários as coberturas previstas no Manual do Usuário relacionadas no item COBERTURA DOS PLANOS – PROCEDIMENTOS, de acordo o tipo de plano escolhido pelo USUARIO na proposta de adesão, conforme especificado a seguir:

- Consultas os usuários serão atendidos no consultório do dentista escolhido, dentre os credenciados da UNIDONTO.
- Atendimentos clínicos e cirurgia oral menor serão prestados em consultórios, clínicas, serviços próprios e/ou contratados.

Eis o modus operandi do empreendimento:

A Prevdonto celebra contrato coletivo empresarial com determinadas empresa contratantes, para a prestação de serviços odontológicos aos empregados desta e aos seus dependentes.

O Beneficiário (empregado ou dependente da contratante) tem que se cadastrar perante a Prevdonto, mediante proposta de admissão, condicionada ao aceite expresso da Recorrente.

Ao ser admitido no Plano, o Beneficiário recebe o Cartão Individual de Identificação e, após cumprido o prazo contratual de carência, passa a usufruir dos benefícios previstos no contrato, observadas as limitações derivadas dos prazos de carência e demais limitações expostas no contrato, proposta de admissão e manual do usuário, estipuladas unicamente pela Recorrente, não pelos profissionais credenciados.

Vejam que é facultado ao Recorrente, a critério exclusivo desta, a realização de perícia dentária prévia à admissão do usuário, fato que demonstra ser a Prevdonto a efetiva prestadora dos serviços.

Em reforço a tal assertiva, registre-se que a Recorrente se reserva o Direito, a seu critério exclusivo, de solicitar aos seus usuários a retirada de autorizações para realização de procedimentos e/ou tratamentos.

Mesmo os serviços prestados por terceiros, em estabelecimento não integrante da Unidonto, eles são contratados pelo Recorrente, não pelo usuário; São colocados à disposição dos usuários diretamente pelo Recorrente, não pelo profissional dentista; Os profissionais são remunerados pela Recorrente, não pelo usuário.

Salvo em caso de emergência/urgência, quando não for comprovadamente possível a utilização de serviços próprios, contratados ou credenciados pela UNIDONTO, terá direito o usuário a reembolso de despesas com assistência odontológica realizadas, dentro do território nacional, com outro profissional não credenciado, cláusula contratual que demonstra que os serviços regulares de atendimento encontra-se adstrito aos profissionais contratados pelo Recorrente.

A Recorrente fornece aos usuários Cartões Individuais de Identificação, cuja apresentação, acompanhada de documento de identidade legalmente reconhecido, assegura a fruição dos direitos e vantagens do plano odontológico contratado, podendo a Recorrente adotar, a qualquer tempo, novo sistema para melhor atendimento dos usuários. Tal contingência revela que quem controla a prestação dos serviços é a própria Recorrente.

Decorre de tais cláusulas contratuais que somente transitaram pela Contabilidade da Recorrente os pagamentos realizados diretamente por esta aos profissionais contratados para prestar serviços aos clientes da Prevdonto, cuja cobertura financeira é de 110%, ou seja, cujos serviços são prestados pelos profissionais à Prevdonto, sendo por esta remunerados.

Neste caso, a Prevdonto capta no mercado consumidor os clientes potenciais, oferecendo-lhes os produtos e serviços constantes no Manual do Usuário, nas condições estabelecidas unilateralmente em seu Contrato de Adesão – Coletivo Empresarial, serviços esses que são executados pela própria Recorrente ou por profissionais credenciados, Segurado Contribuinte Individual, os quais são remunerados exclusivamente pela Prevdonto, na proporção dos serviços prestados.

No presente caso, em relação aos valores transitados pela contabilidade do Recorrente, não existe qualquer dúvida de que os profissionais odontólogos que atendiam os usuários do Plano de Assistência Odontológica da Autuada não eram remunerados pelos usuários, mas, sim, unicamente pela Autuada. Prova disso são as informações declaradas em DIRF pela própria Prevdonto.

Os usuários dos planos remuneram a Prevdonto mediante o pagamento regular de mensalidades em favor Recorrente, utilizando ou não naquele mês os serviços desta, e esta remunera os seus empregados e os profissionais credenciados, na proporção dos serviços prestados à Prevdonto, no atendimento aos usuários dos planos empresariais vendidos pela Recorrente no mercado consumidor.

Nessa vertente, o montante das mensalidades recebidas dos usuários compõem contabilmente as Receita dos Serviços Prestados, enquanto que os pagamentos efetuados aos profissionais credenciados integram o Custo dos Serviços Vendidos, sendo ambos os títulos contábeis levados à Apuração do Lucro Líquido do Exercício. Dessarte, também sob o aspecto contábil avulta que o pagamento efetuado aos profissionais credenciados é debitado do Patrimônio da Recorrente, evidenciando que o serviço é a esta prestado de maneira imediata, e aos clientes da Recorrente, tão somente, em caráter mediato, por intermédio daquela.

Nesse contexto, reza o inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei n.º 9.876/1999)

(...)

Procede, portanto, o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de Obrigação Principal em debate.

Assim, diante de todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora *ad hoc*

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora designada.

Peço vênia para divergir da Conselheira Relatora no que tange ao conhecimento do recurso.

Conforme exposto no relatório no presente caso o contribuinte tem como atividade a exploração de serviço odontológico, mais especificamente é empresa licenciada para operar como “Operadora de Plano de Assistência à Saúde” e para realizar seu objeto a empresa se utiliza de uma rede de profissionais e clínicas credenciadas, que prestam atendimento às pessoas contratantes do plano ofertado pela autuada.

Nesta condição entendeu a fiscalização, com base nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF entregues pela Recorrente, pelo não recolhimento da contribuição previdenciária relativa à contratação de contribuinte individual, entendeu ainda com base nos valores constantes da “conta contábil 4.6.2.1.0.9.02 – Pessoa Física”, pela ausência de recolhimento da totalidade das contribuições devidas em relação aos pagamentos efetuados aos segurados empregados.

Analisando as provas dos autos, o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário para concluir, por meio do acórdão 2401-003.998 que o contribuinte atuava como prestador de serviços, serviços que não eram prestados diretamente por ele mais sim por terceiros subcontratados. Consta da decisão:

Em que pese a energia argumentativa do Recorrente, do contrato coletivo empresarial exposto a fls. 195/198 a realidade que floresce é outra bem distinta:

Os serviços são prestados pela Pessoa Jurídica Prevdonto, ora recorrente, que o faz, obviamente, por intermédio de profissionais dentistas por esta contratados na condição de Segurados Contribuintes Individuais.

Dessai do contrato que a Prevdonto *“se obriga a garantir a prestação de serviços de assistência odontológica às pessoas vinculadas à contratante mediante contrato de trabalho, sindicalização ou associação, [...], através de sua rede própria ou por ela contratada”*.

...

A cobertura do plano é *“a especificação contratual dos direitos que cabem ao usuário, decorrentes dos serviços a serem prestados pela Contratada (a Recorrente) observadas as limitações derivadas dos prazos de carência e demais limitações expostas no contrato, proposta de admissão e manual do usuário”*.

O Manual do Usuário contém a relação dos serviços próprios e/ou contratados pela operadora, orientação de uso do plano e a relação dos procedimentos cobertos.

Serviços contratados ou credenciados são *“aqueles colocados à disposição do usuário pela contratada, para atendimento dentário, mas que não são realizados por sede própria da Unidonto, e sim por terceiros”*.

Os serviços contratados são prestados pela CONTRATADA, através de seus dentistas e/ou clínicas próprias ou por ela contratada, conforme previsto no Manual do Usuário entregue ao CONTRATANTE.

...

Mesmo os serviços prestados por terceiros, em estabelecimento não integrante da Unidonto, eles são contratados pelo Recorrente, não pelo usuário; São colocados à disposição dos usuários diretamente pelo Recorrente, não pelo profissional dentista; Os profissionais são remunerados pela Recorrente, não pelo usuário.

Salvo em caso de emergência/urgência, quando não for comprovadamente possível a utilização de serviços próprios, contratados ou credenciados pela UNIDONTO, terá direito o usuário a reembolso de despesas com assistência odontológica realizadas, dentro do território nacional, com outro profissional não credenciado, cláusula contratual que demonstra que os serviços regulares de atendimento encontra-se adstrito aos profissionais contratados pelo Recorrente.

E destaca o acórdão:

Neste caso, a Prevdonto capta no mercado consumidor os clientes potenciais, oferecendo-lhes os produtos e serviços constantes no Manual do Usuário, nas condições estabelecidas unilateralmente em seu Contrato de Adesão – Coletivo Empresarial, serviços esses que são executados pela própria Recorrente ou por profissionais credenciados, Segurado Contribuinte Individual, os quais são remunerados exclusivamente pela Prevdonto, na proporção dos serviços prestados.

No presente caso, em relação aos valores transitados pela contabilidade do Recorrente, não existe qualquer dúvida de que os profissionais odontólogos que atendiam os usuários do Plano de Assistência Odontológica da Autuada não eram remunerados pelos usuários, mas, sim, unicamente pela Autuada. Prova disso são as informações declaradas em DIRF pela própria Prevdonto.

Os usuários dos planos remuneram a Prevdonto mediante o pagamento regular de mensalidades em favor Recorrente, utilizando ou não naquele mês os serviços desta, e esta remunera os seus empregados e os profissionais credenciados, na proporção dos serviços prestados à Prevdonto, no atendimento aos usuários dos planos empresariais vendidos pela Recorrente no mercado consumidor.

Nessa vertente, o montante das mensalidades recebidas dos usuários compõem contabilmente as Receita dos Serviços Prestados, enquanto que os pagamentos efetuados aos profissionais credenciados integram o Custo dos Serviços Vendidos, sendo ambos os títulos contábeis levados à Apuração do Lucro Líquido do Exercício. Dessarte, também sob o aspecto contábil avulta que o pagamento efetuado aos profissionais credenciados é debitado do Patrimônio da Recorrente, evidenciando que o serviço é a esta prestado de maneira imediata, e aos clientes da Recorrente, tão somente, em caráter mediato, por intermédio daquela.

Observamos, portanto, que no caso concreto a conclusão do Colegiado foi no sentido de a atuada ser empresa que explora economicamente a atividades de prestação de serviços odontológicos, ou seja, o lucro da empresa decorre da celebração dos contratos com seus clientes: a Recorrente disponibiliza aos seus cliente uma rede de atendimento especializada, em contrapartida, os clientes a remuneram por meio do pagamento de mensalidades previamente fixadas e independentemente da utilização do serviço. Concluiu o Colegiado recorrido que nesta relação comercial a Recorrente não atua como mera intermediadora de serviços, na verdade ela é a própria prestadora do serviço e, por isso, nos termos do inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 assume o papel de contribuinte da Contribuição destinada à Seguridade Social de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que eventualmente tenham prestado o serviço em razão da delegação recebida pela Atuada.

Essa não foi a situação fática analisada pelo acórdão paradigma nº 9202-02.246. Embora a exigência fiscal seja a mesma (contribuição previdenciária incidente na contratação de serviços) a empresa atuada não tinha como objeto social a exploração de serviços de saúde, não se tratava de uma “Operadora de Plano de Assistência à Saúde”, esse não era o seu objeto social. No caso paradigmático a empresa atuada ofertava aos seus funcionários plano de saúde com administração própria, e sob esta condição concluiu o Colegiado paradigmático pela não incidência do tributo:

...

Conforme se extrai dos dispositivos legais encimados, para que haja incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a autônomos e/ou contribuintes individuais, ou melhor, para que se enquadre os trabalhadores (pessoas físicas) na qualidade de segurado autônomo/contribuinte individual, o serviço deve ser prestado diretamente ao tomador do serviço, bem como as importâncias pagas para retribuí-los não podem ter natureza ressarcitórias, mas sim remuneratórias.

...

Como se vê, se a própria legislação de regência dispõe que as importâncias pagas a título de prestação de serviço médico próprio da empresa ou com ela conveniado não integram o salário de contribuição, ficando fora da base de cálculo das contribuições previdenciárias, não pode o fisco, no presente caso, pretender exigir referidos tributos com outra roupagem, "pagamentos a contribuintes individuais e/ou autônomos", impondo seja decretada a insubsistência do feito.

Observamos, portanto, que as situações fáticas são distintas.

O recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto e, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso interposto.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri