



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

**Processo n°** 13637.000851/2008-83  
**Recurso n°** 00000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-00.827 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 08 de junho de 2011  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL  
**Recorrente** CENTRO BARBACENENSE DE ASSISTÊNCIA MÉDICA E SOCIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 10/10/2008

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARTIGO 32, II DA LEI N.º 8.212/1991 C/C ARTIGO 225, II, e §§ 13 A 17 DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99. CONTABILIZAÇÃO EM TÍTULOS PRÓPRIOS. OBRIGATORIEDADE. AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR - ANS. LEI N.º 9.656/98. REGULAMENTAÇÃO DO SETOR. PLANOS DE CONTAS ESPECÍFICOS. OBRIGATORIEDADE DE CUMPRIMENTO.

1. Em regra, a inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador de auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.
2. Na situação vertente, é sabido que as operadoras de Plano Privado de Assistência à Saúde seguem compulsoriamente Plano de Contas Padrão da Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS, consoante o disposto no art. 35-A, IV, "h" da Lei 9.656/1998, bem como a Resolução ANS RDC 38/2000 e Resolução ANS RN 3/2002. O referido Plano de Contas não prevê a existência dos títulos próprios com separação entre despesas de prestações de serviços de pessoas físicas e jurídicas.
3. A utilização de título próprio para identificar as rubricas da folha de pagamento referente a empregados, bem como do salário-maternidade somente a partir da publicação da Resolução Normativa ANS n° 136/2006 não tem o condão de afastar o lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Amílcar Barca Teixeira Júnior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Gustavo Vettorato, Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior e Carolina Siqueira Monteiro de Andrade.

## Relatório

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor da recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, II da Lei n.º 8.212/1991 c/c art. 225, II, e parágrafos 13 a 17, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

O Contribuinte, devidamente notificado apresentou defesa tempestiva em 12 de novembro de 2006 (fls. 59).

A impugnação foi julgada em 11 de março de 2009 (fls. 265 e seguintes), ementada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSORIAS*

*Data do fato gerador: 10/10/2008*

*TÍTULOS PRÓPRIOS. RESOLUÇÃO ANS. PLANO DE CONTAS ESPECÍFICO*

*A Lei 9.656/1998 não derogou a Lei 8.212/1991 no que trata da obrigatoriedade de escrituração em títulos próprios, devendo estes ser exigidos pela auditoria fiscal.*

*Lançamento Procedente*

Inconformado com resultado do julgamento da primeira instância administrativa, o Contribuinte apresentou recurso tempestivo, onde alega, em síntese, o seguinte:

- Consoante se depreende do estatuto social do Recorrente, em seu art. 20, alínea 'e', compreende o seu objeto social operar planos privados de assistência a saúde, individual, familiar, e coletivo, através de meios de execução próprios ou mediante contratação e/ou credenciamento de terceiros legalmente habilitados e de reembolso de despesas médicas, hospitalares e ambulatoriais a seus beneficiários.

- O Recorrente, além de prestar assistência médica e social àqueles que necessitam, atua como Operadora de Plano Privado de Assistência Saúde, devendo, obrigatoriamente, nos termos da Lei nº 9.656/1998, seguir o Plano de Contas Padrão da Agência Nacional de Saúde - ANS, que regulamenta os procedimentos contábeis das Operadoras de Planos Privados de Assistência Saúde, nos termos da Resolução da Diretoria Colegiada — RDC/38, de 27 de outubro de 2000.

- A douta Turma Julgadora entendeu pelo descumprimento ao art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, inciso II e §§º 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social — RPS (Decreto nº 3048/99).

- Depreende-se dos dispositivos acima expostos, que o Recorrente está obrigado a apresentar a escrituração contábil dos fatos geradores de todas as contribuições, bem como do montante das quantias descontadas, das contribuições da empresa e dos totais recolhidos, nos termos do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social — RPS, que define os requisitos formais para o cumprimento da referida obrigação contábil, mencionando, inclusive, no parágrafo 15º, que o contribuinte deverá cumprir as normas regulamentares previstas para o setor específico de sua atividade social/econômica.

- Nesta esteira, as Operadoras de Planos Privados de Assistência Saúde são obrigadas a proceder à sua contabilidade de acordo com as normas previstas no Plano de Contas da Agência Nacional de Saúde — ANS conforme a Resolução — EDC nº 38, de 27 de outubro de 2000, acima mencionada.

- Em atendimento à regulamentação própria da sua atividade, o Recorrente procede à contabilização de suas atividades em conformidade com o Plano de Contas Padrão da ANS, bem como respeitando os princípios e convenções contábeis, cumprindo a norma do artigo 32 da Lei 8.212/91 e artigo 225 do RPS. Desta forma, não ocorreu o suposto descumprimento de obrigação acessória a ensejar a aplicação da multa.

- Ao contrário do esposado pelo D. Conselheiro Relator em sua decisão, não se trata de simples conflito de hierarquia entre a Resolução que determinou a obrigatoriedade de observância do Plano de Contas e a Lei nº 8.212/91.

- A douta Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil entendeu, da mesma forma, pela ilegalidade do registro na conta SALÁRIOS do valor total das rubricas da folha de pagamento referentes a empregados, uma vez que o Recorrente não utilizou de títulos próprios para identificar aquelas de caráter indenizatório, sobre as quais não há incidência de contribuição previdenciária (item 6.1 do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa).

- Entretanto, no período fiscalizado, qual seja, de 01/2001 a 12/2003, o Plano de Contas da Agência Nacional de Saúde — ANS não previa a segmentação das rubricas da folha de pagamento, visando a separação entre as de caráter indenizável e as de caráter não indenizável.

- Somente em 31 de outubro de 2006, com a instituição da nova versão do Plano de Contas Padrão da ANS (doc. anexo), por meio da edição da Resolução Normativa - RN nº 136, passou-se a exigir a utilização de título próprio para identificar as rubricas da folha de pagamento referente a empregados, de caráter indenizatório, sobre as quais não há incidência de contribuição previdenciária, bem como o lançamento em título próprio do pagamento do salário-maternidade, sobre o qual incide a contribuição previdenciária. E a utilização da nova versão do Plano de Contas Padrão da ANS para as Operadoras de Planos de Assistência à Saúde só se tornou obrigatória a partir de 10 de janeiro de 2007, conforme determina o artigo 2º da RN nº136.

Processo nº 13637.000851/2008-83  
Acórdão n.º **2803-00.827**

**S2-TE03**  
Fl. 309

---

- Requer o Recorrente seja reformada a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento — DRJ/JFA, para que seja declarada a nulidade da autuação fiscal e, conseqüentemente, cancelados todos os seus efeitos jurídicos.

Não apresentadas as contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, Relator.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

O contribuinte foi penalizado por deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme estabelece o inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c/c o inciso II e §§ 13 a 17 do art. 225 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Vê-se, pois, da descrição sumária da infração, bem como dos dispositivos legais infringidos, o auto de infração foi lavrado em razão de o sujeito passivo ter deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Como se pode observar dos comandos legais mencionados, os lançamentos que deveriam ter sido realizados em títulos próprios da contabilidade independem de serem decorrentes de obrigações próprias ou de terceiros, notadamente aquelas recolhidas na condição de responsável.

Nessa direção, tendo em vista que os fatos geradores do lançamento ocorreram entre as competências de 01/2001 a 12/2003 e apesar dos fortes argumentos apresentados pelo contribuinte, a exemplo do julgador de primeira instância administrativa, também não acolho o inconformismo constante da decisão ora recorrida.

O próprio recurso apresentado pelo contribuinte evidencia o descumprimento da exigência legal, de lançar em título próprio de sua contabilidade, as rubricas da folha de pagamento referente a empregados, de caráter indenizatório, sobre as quais não há incidência de contribuição previdenciária, bem como o lançamento em título próprio do pagamento do salário-maternidade, sobre a qual incide a contribuição previdenciária, situação que passou a ser observada somente a partir de 10 de janeiro de 2007, conforme determina o artigo 2º da RN ANS nº136.

No Relatório Fiscal da Infração (fls. 08), restou amplamente evidenciada a conduta irregular do contribuinte. O item 6.1 do referido relatório dispõe que:

*1. Este relatório é parte integrante do Auto de Infração – AI nº 37.137.929-6 lavrado contra o contribuinte CENTRO BARBACENENSE DE ASSISTENCIA MÉDICA E SOCIAL. - CNPJ 19.557.487/0001-36, por apresentar a escrituração contábil em desacordo com o disposto no artigo 32, inciso*

*II da Lei 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 225, inc. II e §§ 13 a 17 do Decreto 3.048, de 06/05/1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social - RPS.*

*2. Em 26/03/2008 foi iniciada ação fiscal, MPF – Mandado de Procedimento Fiscal no 0610400-2008-00034-6, período 01/2001 a 12/2003, cfe. Termo de Início da Ação Fiscal, assinado pelo Dr. Luiz Eduardo Grisolia Oliveira – CPF 276416946-91, Procurador cfe. instrumento anexo.*

*3. Durante o procedimento fiscal fomos atendidas pelas senhoras Ana Carolina Fernandes Lambert e Silva – Gerente do Plano de Saúde, Ana Maria Menis Esteves - contadora da empresa e Clévia Aparecida de Araújo Ferreira, auxiliar do departamento contábil.*

*4. A legislação previdenciária determina que a empresa obrigada à escrituração contábil lançará em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, as quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.*

*4.1. Os lançamentos de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias deverão ser feitos em contas individualizadas, de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos.*

*5. A empresa apresentou sua escrituração contábil através dos Livros Diários nº 21 a 26, registrados no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Barbacena/MG.*

*6. Foi constatado que são utilizados os mesmos títulos contábeis para registrar as despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas físicas e por pessoas jurídicas, conforme planilha com lançamentos das contas 40002101, 40002102, 40002106, 40002107, 40002203, 40002306 e 40002307, extraídos dos Livros Diários acima citados. Nestas contas foram lançadas as despesas com honorários médicos por serviços prestados por pessoas físicas sem vínculo empregatício, o que constitui fato gerador de contribuição previdenciária, e também despesas decorrentes de serviços prestados por pessoas jurídicas, que não constitui fato gerador.*

*6.1. A empresa registrou na conta SALARIOS, códigos 43420001 (Ambulatório e Tomografia), 45210001 (Administração), 45220001 (Plano de Saúde-Barbacena) e*

*45230001 (Plano de Saúde-Juiz de Fora) o valor total das rubricas da folha de pagamento referente a empregados, não utilizando títulos próprios para identificar aquelas de caráter indenizatório, sobre as quais não há incidência de contribuição previdenciária (como férias indenizadas, 13º salário indenizado, aviso prévio indenizado). Também não lançou em título próprio o valor pago a título de salário-maternidade que, embora reembolsável, constitui salário-de-contribuição e como tal deve estar evidenciado na contabilidade.*

Como se pode observar, o contribuinte direcionou sua defesa como se as resoluções da ANS fossem suficientes para afastar as regras contidas na Lei nº 8.212/91. Contudo, o próprio contribuinte informa que parte das exigências feitas pela fiscalização só foram contempladas pelas normas da ANS a partir de 10 de janeiro de 2007, o que demonstra que a autoridade administrativa estava correta quando da realização do seu mister.

Ora, em situação como essa ninguém pode alegar desconhecimento da legislação. O contribuinte é o único responsável pela infração cometida.

De outra parte, não se pode perder de vista que a responsabilidade pela infração é objetiva, independe da culpa ou da intenção do agente para que surja a imposição do auto de infração.

Assim, o fato de trazer ou não prejuízo ao Fisco é irrelevante, pois a obrigação sendo instrumental, qualquer descumprimento por presunção legal, acarreta dificuldade na ação fiscal.

Conforme disposto no art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, a não ser que haja disposição em contrário.

Deve ficar claro, portanto, que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida.

No que diz respeito à obrigação principal ou acessória, dispõe o art. 113 do CTN que:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

A legislação engloba as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, conforme dispõe o art. 96 do CTN.

Desse modo, a Lei n 8.212 não conceitua títulos próprios, pois tal expressão não precisa de conceituação legal, por traduzir um conceito contábil. Os títulos próprios são as rubricas das contas utilizadas na contabilidade da empresa, sendo a denominação da conta. O que a Lei n.º. 8.212/91 impõe é que todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias devem ser contabilizados em títulos próprios. Assim, se todos os fatos geradores forem lançados em títulos próprios, somente analisando os lançamentos contábeis a fiscalização conseguirá verificar se todos os valores devidos pela empresa foram recolhidos.

Relativamente à aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, me reporto ao preceito contido no artigo 92 da Lei n.º 8.212/91, de que infração a qualquer dispositivo daquela lei, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeitará o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável conforme dispuser o regulamento.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração está contida no artigo 225, inciso II, e §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. O artigo 373, por sua vez, determina que os valores expressos em moeda corrente referidos no Regulamento serão reajustados nas mesmas épocas e nos mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Frente à disposição legal, a multa foi aplicada de acordo com valores atualizados pela Portaria Conjunta MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008, publicada no Diário Oficial da União em 12/03/2008., vigente à época da autuação e que reajustou o valor da multa prevista no artigo 283, do Regulamento da Previdência Social.

A aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória constante da Lei n.º 8.212/91, está dentro dos pressupostos legais e constitucionais, não foi inquinada de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, estando totalmente válida e devendo ser obedecida pela via administrativa.

Em regra, a inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador de auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Na situação vertente, é sabido que as operadoras de Plano Privado de Assistência à Saúde seguem compulsoriamente Plano de Contas Padrão da Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS, consoante o disposto no art. 35-A, IV, "h" da Lei 9.656/1998, bem como a Resolução ANS RDC 38/2000 e Resolução ANS RN 3/2002. O referido Plano de Contas não prevê a existência dos títulos próprios com separação entre despesas de prestações de serviços de pessoas físicas e jurídicas.

A utilização de título próprio para identificar as rubricas da folha de pagamento referente a empregados, bem como do salário-maternidade somente a partir da

Processo nº 13637.000851/2008-83  
Acórdão n.º 2803-00.827

S2-TE03  
Fl. 314

publicação da Resolução Normativa ANS nº 136/2006 não tem o condão de afastar o lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa.

Por fim, a autuação objeto do presente recurso, foi executada de acordo com os preceitos legais e o Auto de Infração lavrado, contém todos os elementos essenciais à sua validade, descritos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, devendo ser mantido na sua integralidade, já que a recorrente não comprovou a correção da falta.

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Amílcar Barca Teixeira Júnior - Relator