



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

Processo nº 13896.722831/2012-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.871 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. PLANO SAÚDE ODONTOLÓGICO
Recorrente ODONTO EMPRESAS CONVÊNIOS DENTÁRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: AIOP Debcad nº 37.372.175-7 (patronal contribuinte individual).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

Quando realiza diretamente o pagamento aos profissionais da área de saúde, o Contribuinte, operador de plano de assistência odontológica, é considerado o efetivo contratante dos prestadores de serviços odontológicos.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

O sucessor responde integralmente pelos créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos no âmbito da sucedida e anteriormente à data da ocorrência da sucessão se esta cessar as atividades.

Em relação aos fatos geradores praticados pela incorporada (succedida) antes do evento da sucessão, a incorporadora, sucessora universal da incorporada, responde tanto pela multa de ofício como pela multa oriunda do descumprimento de obrigação acessória.

Súmula 554/STJ: Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: AIOA Debcad nº 37.372.174-9 (CFL 68).

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, contendo informações incorretas ou omissas.

LEGISLAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em decorrência das alterações promovidas pela MP 449/2008, quanto às modificações dos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, o Fisco apresentou comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, em cumprimento ao previsto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, aplicando a multa benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ronnie Soares Anderson, Kleber Ferreira de Araújo e João Victor Ribeiro Aldinucci, que davam provimento ao recurso.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, compreendendo as contribuições da empresa (artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91), incidentes sobre pagamentos a contribuintes individuais, nas competências 01/2008 a 12/2008.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória.

O Relatório Fiscal (fls. 16/42) informa que o fato gerador decorre de remuneração paga aos dentistas (pessoas físicas) de rede credenciada pelo sujeito passivo para a prestação de serviços aos usuários dos planos de saúde odontológicos. Esclarece que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. **DEBCAD 37.372.175-7** → referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais não declaradas em GFIP, abrangendo as competências 01/2008 a 12/2008;
2. **DEBCAD 37.372.174-9** → refere-se à aplicação da multa no Código de Fundamento Legal CFL 68 (descumprimento de obrigação acessória), lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei 9.528, de 10/12/1997, para as competências 10/2008 e 11/2008. Considerou-se na aplicação da multa o contido no artigo 106, inciso II, “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), quanto à penalidade mais benéfica ao contribuinte, conforme item 8.2.10 do relatório fiscal.

O Relatório informa ainda os seguintes fatos:

1. a Odonto Empresas Convênios Dentários Ltda. incorporou as empresas Gama Odonto S/A, CNPJ nº 29.411.345/0001-10, e Maxi Care Odontologia Empresarial S/A, CNPJ nº 05.401.529/0001-30, conforme consta na Ata de Assembléia Geral Extraordinária dos Acionistas realizada em 31/12/2008, corroborada pela Ata de Assembléia Geral dos Acionistas da Gama Odonto S/A, também realizada em 31/12/2008 onde consta o Protocolo e Justificação de Incorporação que celebram Odonto Empresa Convênios Dentários S/A, Gama Odonto S/A e Maxi Care Odontologia Empresarial S/A.;
2. na Ata de Incorporação das empresas consta que a Odonto Empresa Convênios Dentários S/A passou a ser responsável solidária, como incorporadora, respondendo pelo Ativo e Passivo das empresas incorporadas, conforme dispõe a legislação vigente;
3. conforme dispõe a legislação vigente, Lei 10.406/2002 (Código Civil) e Lei 6.404/76, a Odonto Empresa Convênios Dentários Ltda. é

responsável pelos valores das contribuições previdenciárias devidas sobre os pagamentos efetuados aos prestadores de serviços contribuintes individuais, durante o ano de 2008, pelas empresas Gama Odonto S/A e Maxi Care Odontologia Empresarial S/A.;

4. consta do Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da empresa Gama Odonto S/A, CNPJ 29.411.345/0001-10, em 31/12/2008 a situação “baixada por motivo de incorporação”;
5. em relação a Maxi Care Odontologia Empresarial S/A, esta permanece com a situação ativa no CNPJ Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, apesar do protocolo de incorporação e da ata da Assembléia de 31/12/2008, constar que as empresas incorporadas seriam extintas. Intimada a respeito, a autuada esclareceu que *“ao recuperar o histórico de incorporação, por uma falha de comunicação entre a contabilidade da incorporadora e da incorporada, a baixa por incorporação conforme consta na Ata da Assembléia e no Protocolo de incorporação assinados em 2008, não foi realizada, o que a nova administração da companhia se compromete a realizar todos os trâmites até o final do mês de junho/2012”*;
6. os pagamentos por serviços prestados por pessoas físicas contribuintes individuais, feitos pelas empresas Odonto Empresa Convênios Dentários Ltda, Gama Odonto S/A e Maxi Care Odontologia Empresarial S/A foram apresentados em arquivos digitais e confirmados nos lançamentos contábeis;
7. **Gama Odonto S/A.** após confronto das informações prestadas pela empresa Gama Odonto S/A na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte/DIRF – código 0588 – rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício com as declarações em GFIP, constatou-se que não foram declarados os valores em GFIP, sendo então intimada a empresa a prestar esclarecimentos pelo que foi dito que: (...) *“Quanto ao procedimento adotado pela Odonto Empresa Convênios Dentários Ltda (“Odonto Empresa”) de não informar em sua GFIP os pagamentos efetuados aos prestadores de serviços, pessoas físicas, a intimada esclarece que, a partir de 10/2008, os seus administradores verificaram que vinham adotando um entendimento equivocado, o que justificou a modificação do procedimento. Isto porque, conforme já esclarecido em respostas anteriores, considerando as atividades desenvolvidas pela Odonto Empresa, os pagamentos feitos a esses prestadores de serviços de sua rede referenciada se davam sempre em nome e por conta e ordem dos beneficiários dos serviços, não sendo a referida empresa a contratante de tais serviços odontológicos”. “Neste sentido, os pagamentos realizados para os beneficiários pessoas físicas (profissionais dentistas) informados na DIRF referente ao ano calendário de 2008, nada mais são do que pagamentos realizados pela Gama Odonto S/A, por conta e ordem do consumidor (beneficiário do plano odontológico) em razão de serviços odontológicos prestados por profissionais dentistas para referidos consumidores. Deste modo, a Gama Odonto S/A também não informou referidos pagamentos em GFIP”*.

8. a fiscalização constatou no exame dos documentos apresentados e dos lançamentos contábeis da empresa Gama Odonto S/A que os pagamentos a pessoas físicas contribuintes individuais não se tratavam de pagamento por conta e ordem do consumidor beneficiário do plano de odontológico, pois constavam nos lançamentos contábeis da empresa apresentados em arquivos digitais, validados pelo Sistema de Validação de Arquivos Digitais – SVA;
9. **Odonto Empresa Convênios Dentários Ltda.** Esta informou valores pagos aos contribuintes individuais nas GFIP no ano de 2008, com recolhimentos até a competência 09/2008, porém a partir do mês 10/2008 as informações e os recolhimentos não acompanharam a média mensal anteriormente informada e recolhida, sendo assim, o contribuinte foi intimado, TIF 016, a esclarecer a razão da mudança no procedimento a partir da competência 10/2008: (...) “a intimada esclarece que, a partir de 10/2008, os seus administradores verificaram que vinham adotando entendimento equivocado, o que justificou a modificação do procedimento. Isto porque, conforme já esclarecido em respostas anteriores, considerando as atividades desenvolvidas pela Odonto empresa, os pagamentos feitos a esses prestadores de serviços de sua rede referenciada se davam sempre em nome e por conta e ordem dos beneficiários dos serviços, não sendo a referida empresa a contratante de tais serviços odontológicos”.
10. embora intimada, a autuada não apresentou as folhas de pagamentos dos contribuintes individuais relativas ao ano de 2008, assim, o valor da remuneração dos segurados foi apurado pelos lançamentos nas contas do Razão corroborada pelas demais informações prestadas pela empresa e demonstrada nas planilhas anexas;
11. com base nos lançamentos realizados na Conta Contábil 41121100002 – Cobertura Assist. com Preço pré-estabelecido Pessoa Física – foram apurados os totais pagos aos contribuintes individuais. Os valores pagos às pessoas físicas, contribuintes individuais, informados em GFIP foram deduzidos do valor da remuneração apurada com base nos lançamentos contábeis, conforme demonstrado na planilha constante do item 5.29 do relatório fiscal;
12. **Maxi Care Odontologia Empresarial S/A.** Foi constatado pagamento de remuneração a pessoas físicas, prestadoras de serviços odontológicos no ano de 2008 nos lançamentos contábeis na conta 40198 Serviços Prestados – que serviram de base de cálculo para o lançamento conforme demonstrado na planilha do item 5.31.3 do relatório fiscal. A empresa informou parcialmente em GFIP os valores pagos aos contribuintes individuais. Portanto no levantamento das contribuições previdenciárias devidas, foram incluídos apenas os valores não informados em GFIP. Conclui a fiscalização que a autuada agiu em desacordo com a legislação vigente não efetuando o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os

valores pagos aos prestadores de serviços, pessoas físicas, contribuintes individuais, conforme apurado nas informações contidas na DIRF/2008, nas GFIP, nos lançamentos de sua contabilidade e nos arquivos digitais apresentados pela Odonto Empresa Convênios Dentários Ltda, Gama Odonto S/A e Maxi Care Odontologia Empresarial S/A.;

13. com base nos documentos apresentados e nas informações prestadas pelas empresas, foram elaborados demonstrativos analíticos dos valores pagos aos contribuintes individuais onde constam data, nome e valores correspondentes às três empresas. Estas planilhas foram denominadas: Anexo I Odonto Empresa Convênios Dentários Ltda, Anexo II Gama Odonto S/A e Anexo III Maxi Care Odontologia Empresarial S/A;

14. conforme legislação vigente à época dos fatos geradores, IN SRP nº 03/2005 artigos 276 e 277, a base de cálculo corresponde a 60% (sessenta por cento) do valor bruto contido na Nota Fiscal, Fatura ou Recibo dos prestadores de serviços, em se tratando de empresa que atua na área da saúde.

Quanto à multa aplicada, houve comparação entre as multas cabíveis antes da Medida Provisória (MP) 449/08 (multa anterior + AIOA 68) e após esta MP (multa atual) que foi convertida na Lei 11.941/09 e, portanto, a multa aplicada e discriminada no DD decorreu da observância do princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, alínea “c”, do CTN), conforme discriminado nas planilhas de comparação de multas de fls. 50/52.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 05/12/2012 (fls. 01 e 02).

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 1477/1509 e 1674/1678) requerendo a total improcedência do lançamento e alegando, em síntese, que:

1. a empresa opera planos de assistência a saúde suplementar no seguimento exclusivo da odontologia (Doc. 2), sendo registrada na Agência Nacional de Saúde, como disposto no artigo 1º, inciso II, da Lei 9.656/98, e, no exercício de suas atividades, firma contrato de prestação de serviços na forma de Plano Privado de Assistência à Saúde Odontológica, cujos beneficiários são usuários diretos ou indiretos, com cobertura das despesas assistenciais realizados por profissionais de sua rede referenciada diretamente aos clientes usuários (Doc. 3). Acrescenta que organiza o cadastro de uma rede de prestadores de serviços odontológicos (rede referenciada) e aproxima tais prestadores de serviços e os seus clientes usuários mediante a colocação do cadastro da rede de referenciados à disposição para que os clientes escolham livremente o prestador de serviço de sua preferência, observadas as condições específicas previstas em contrato (Doc. 4). Segundo a Lei 9.656/98, a assistência deve ser paga integral ou parcialmente pela operadora contratada mediante reembolso ao beneficiário do plano ou pagamento direto ao prestador de serviços por conta e ordem do consumidor. Ou seja, os pagamentos efetuados pela autuada aos prestadores integrantes da sua rede referenciada por conta da prestação de serviços aos clientes usuários

são efetuados a título de assunção dos custos relativos aos serviços de assistência odontológica prestados, sempre em nome e por conta e ordem dos clientes usuários a que se referirem tais pagamentos. Apesar de ter esclarecido que os prestadores de serviços não são contribuintes individuais (resposta ao TIF nº 15), pois a atuada não é tomadora de seus serviços, está sendo exigida a contribuição do artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91 indevidamente;

2. Da Não Incidência da Contribuição Previdenciária, prevista no Artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91, sobre os Valores Pagos aos Dentistas – Pessoas Físicas Integrantes de sua Rede Referenciada.

Afirma que no ano-calendário de 2008, a atuada e as empresas por ela incorporadas pagaram aos dentistas (pessoas físicas) de sua rede referenciada, valores devidos em decorrência da prestação de serviços aos usuários dos planos de saúde odontológicos, porém tais valores eram pagos por conta e ordem dos clientes usuários, sendo estes os reais tomadores dos serviços prestados. Assevera que, para a exigência da contribuição disposta no inciso III do artigo 22 da Lei 8.212/91, a pessoa jurídica além de fonte pagadora deve ser também tomadora dos serviços prestados pelos contribuintes individuais, conforme disposto na alínea "a" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. No presente caso, o inciso I do artigo 1º da Lei 9.656/98 deixa claro que o tomador dos serviços prestados pelos profissionais integrantes da rede referenciada pela empresa operadora de plano de saúde é o usuário do plano odontológico e que a operadora de tal plano efetua o pagamento aos profissionais de sua rede referenciada meramente por conta e ordem desse usuário, conforme pode ser verificado nas cláusulas 2.3, 2.4 e 3.1 do contrato padrão. Aduz que o entendimento acima foi confirmado em voto de Conselheiro da 6ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes nos autos do processo 35301.003300/2006-34, e apesar de o colegiado ter mantido a autuação com base em parecer da Advocacia Geral da União Parecer AGU/SRG01/2008, a Câmara Superior de Recursos Fiscais em sede de recurso especial reformou tal acórdão ao entendimento de que pagamentos realizados pelas empresas operadoras de planos de saúde a profissionais (pessoas físicas) de sua rede referenciada em decorrência de prestação de serviços aos usuários, não representa fato gerador da contribuição previdenciária prevista no inciso III do artigo 22 da Lei 8.212/91. Acrescenta que o STJ também se posicionou pela não incidência da contribuição previdenciária disposta no artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91, sobre os pagamentos realizados pelas empresas operadoras de planos de saúde aos profissionais/pessoas físicas, integrantes de sua rede referenciada, na medida em que o tomador dos serviços não é a pessoa jurídica pagadora, mas sim o usuário do plano de saúde. Cita ainda entendimento da 1ª turma do STJ considerando que a base de cálculo do ISS não deve incluir as quantias repassadas pelas empresas operadoras de planos de saúde aos profissionais da rede referenciada, considerando que não há prestação de serviços por estes às operadoras. Conclui que os profissionais credenciados, pessoas

físicas, não prestaram serviços a autuada, sendo os pagamentos efetuados por conta e ordem do usuário, equivalendo ao ressarcimento pelos serviços odontológicos tomados pelos beneficiários dos planos, conclusão também exarada em Parecer elaborado por escritório de advocacia que anexa (Doc. 5), devendo, portanto, ser cancelada a autuação;

3. **Incorreta Imposição das Multas por Descumprimento de Obrigação Principal e Descumprimento de Obrigação Acessória.**

Caso permaneça a exigência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos profissionais da rede referenciada, a imposição das multas deve ser julgada nula, pois a fiscalização tratou as multas indistintamente como se fossem da mesma natureza, aplicando a multa de ofício de 75% nas competências de 01 a 09/2008 e a multa de ofício de 24%, acrescida da multa por descumprimento de obrigação acessória para as competências de 10 e 11/2008. Entende que o método comparativo utilizado pela fiscalização é equivocado e ofende ao disposto no artigo 106, inciso II, “c”, do CTN, por resultar em penalidade mais gravosa, e ainda porque mesmo antes ou depois da edição da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, sempre houve aplicação de multas distintas para descumprimento de obrigação principal e acessória, não podendo se admitir a comparação de multas de natureza distinta como no presente caso. Argumenta que o procedimento correto seria comparar as multas isoladamente, o que levaria a conclusão de que a multa de ofício de 24% é mais benéfica de que a multa no percentual de 75%, e a multa por descumprimento de obrigação acessória disposta no artigo 32-A da Lei 8.212/91 mais benéfica que a anterior no percentual de 100% do valor devido das contribuições não declaradas, conforme planilha comparativa que elabora. Conclui que houve violação ao artigo 142 do CTN, pela falta de aplicação das penalidades cabíveis, e ao artigo 106, inciso II, “c”, do referido código, devendo ser julgados nulos os lançamentos nos autos de infração Debcad 37.372.175-7 e 37.372.174-9;

4. **Da Impossibilidade da Exigência da Multa de Ofício sobre os Supostos Fatos Geradores Praticados pelas empresas Gama Odonto e Maxi Care.**

Insurge-se contra a aplicação da multa de ofício relativa aos fatos geradores no ano calendário 2008 cometidos supostamente pelas empresas Gama Odonto e Maxi Care, pois estes ocorreram antes das incorporações realizadas em 31/12/2008, conforme Protocolos e Justificação de Incorporação apresentados, devendo ser aplicado o artigo 132 do Código Tributário Nacional/CTN, uma vez que a sucessora é responsável apenas pelos tributos devidos pela sociedade incorporada até a data da incorporação, excluindo a responsabilidade pelo pagamento da multa punitiva imposta após a incorporação. Conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais a transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, e como no presente caso o lançamento só foi efetuado em 05/12/2012, após a incorporação das empresas em 31/12/2008, não cabe a imposição de multa de ofício na parcela do crédito relativo a supostos fatos geradores praticados pelas sucedidas, em conformidade com o artigo 132 do CTN e

jurisprudência pacífica da instância administrativa citada. Requereu ao final: a improcedência do lançamento consubstanciado nos autos de infração 37.372.175-7 e 37.372.174-9, subsidiariamente sejam julgados nulos por vício insanável na imposição de multa de ofício de 75% no auto de infração 37.372.175-7 e multa por obrigação acessória no auto de infração 37.372.174-9. Caso se admita a procedência do lançamento que seja excluída a multa de ofício sobre a parcela do crédito relativo a supostos fatos geradores praticados pelas empresas Gama Odonto e Maxi Care.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão nº 05-40.840 da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 1684/1701) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Agência em Barueri/SP encaminha os autos ao CARF para processo e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

1) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: AIOP Debcad nº 37.372.175-7 (patronal contribuinte individual).

Com relação aos contribuintes individuais, a Recorrente alega que os valores lançados pelo Fisco não constituem base de cálculo de contribuição previdenciária, porquanto ela não é a tomadora dos serviços e os valores foram pagos por conta e ordem dos clientes usuários dos planos de saúde odontológicos, sendo os usuários os reais tomadores dos serviços prestados.

Essa alegação não será acatada, pois a regra contida no inciso III do artigo 28 da Lei 8.212/91 estabelece que, para o **contribuinte individual**, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, durante o mês, será considerada como base de cálculo da contribuição previdenciária (salário de contribuição), sem que haja a necessidade de se levar em consideração o fato de que os valores somente eram pagos após a utilização pelos usuários dos planos de saúde odontológicos, como propõe a Recorrente.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

*III - para o contribuinte individual: **a remuneração auferida em uma ou mais empresas** ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

A Recorrente afirma que os valores pagos aos contribuintes individuais (profissionais dentistas) foram realizados a título de repasses, por conta e ordem dos clientes usuários, reais tomadores de serviços, conforme se infere do contrato designado de “*Instrumento particular de condições gerais de credenciamento para prestação de serviços por profissionais de saúde ou pessoa jurídicas que prestam serviços em consultório Padrão*” (fls. 1.588/1.615).

Esse contrato, por si só, não demonstra a **inexistência** de relação jurídica de prestação de serviços entre o profissional dentista/pessoa física e a Recorrente, já que, em matéria tributária, não se pode imputar responsabilidade tributária oriunda exclusivamente de acordos particulares firmados entre a Recorrente e os profissionais da área de saúde, ademais a contribuição previdenciária é compulsória, configurada como tributo. Assim, a alegação da Recorrente de que somente realizou os repasses dos valores aos profissionais dentistas (contribuintes individuais) para o cumprimento de cláusulas do contrato particular é totalmente inócua e absolutamente ineficaz em face do Fisco, nos termos do art. 123 do CTN, que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, **as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública**, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (g.n.)*

Por outro lado, extrai-se do objeto do contrato particular que o profissional da área de saúde (designado de REFERENCIADO) ficava comprometido em prestar os serviços odontológicos e/ou tratamentos em consultório(s) em regime ambulatorial e/ou emergência aos usuários (cláusula 1.1), e recebia a remuneração da Recorrente (designado de OPERADORA), nos prazos definidos no ANEXO IV disponível no site da Operadora e desde que atendidos os demais termos e condições do instrumento contratual e do Manual do Referenciado (cláusula 3.2).

“Instrumento particular de condições gerais de credenciamento para prestação de serviços por profissionais de saúde ou pessoa jurídicas que prestam serviços em consultório Padrão

I - Do Objeto

1.1 Ao aderir ao presente instrumento o REFERENCIADO compromete-se a prestar serviços odontológicos e/ou tratamentos em consultório(s) em regime ambulatorial e/ou emergência, conforme discriminados nos Anexo II e III. (g.n.)

II - Dos Serviços Contratados e Condições de Atendimento

2.1 Os Anexos II e III descreve os serviços a serem prestados pelo REFERENCIADO aos beneficiários, especialidades, valores e tabelas contratadas.

2.2. Os serviços a serem prestados pelo REFERENCIADO o serão no(s) regime(s) determinado(s) no Anexo II, o(s) qual(is) pode(m) consistir em ambulatorial e/ou urgência/emergência – Pronto Socorro.

III - Da Remuneração e do Pagamento

3.1 Os pagamentos pelos serviços prestados aos beneficiários respeitarão os valores de remuneração de honorários e insumos normalmente praticados pela OPERADORA junto à sua rede de Referenciados, conforme estipulado no Anexo II ao presente instrumento, sendo os créditos devidos realizados através de depósito na conta bancária ali indicada pelo REFERENCIADO à OPERADORA, observando-se ainda as demais disposições deste instrumento.

3.2 Os serviços efetivamente prestados pelo REFERENCIADO aos beneficiários serão remunerados pela OPERADORA, nos prazos definidos no ANEXO IV disponível no site da OPERADORA e desde que atendidos os demais termos e condições deste instrumento e do Manual do Referenciado. (g.n.)

3.3 O REFERENCIADO emitirá os formulários, eletrônicos ou em papel, fornecidos pela OPERADORA, as faturas, recibos, notas fiscais e/ou quaisquer outros documentos relativos aos

serviços prestados e os entregará à OPERADORA no prazo máximo de 90 (noventa) dias, a contar da data do efetivo atendimento, para o endereçamento previsto no Manual do Referenciado.” (fls. 1.588/1.615)

Percebe-se então que o operador do plano de saúde odontológico (Recorrente) assume obrigações com seus clientes e, para cumpri-las, vale-se de profissionais dentistas, que, igualmente, assumem obrigações que deverão ser cumpridas nos limites pactuadas entre o operador e seus clientes, ainda que sujeitas a disposições legais específicas. Na realidade, o serviço prestado pelo profissional dentista é um mero desdobramento das obrigações assumidas pelo operador do plano de saúde odontológico, já que o profissional dentista não pode contratar honorários diretamente com os clientes-usuários e sim com a operadora do plano de saúde, no caso analisado a própria Recorrente. Em outras palavras, a Recorrente, na qualidade de operadora de plano de assistência odontológica, é considerada a efetiva contratante dos prestadores de serviços odontológicos, os quais foram configurados como contribuintes individuais. Isso demonstra que os serviços desses profissionais eram prestados à Recorrente, a teor do art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991, bem como evidência a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III do art. 22 dessa mesma lei.

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

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; (...).

Nesse caminho, o Fisco demonstrou que os pagamentos eram realizados diretamente às pessoas físicas (profissionais dentistas) pela Recorrente para a prestação de serviços odontológicos e não se tratavam de meros repasses por conta e ordem dos beneficiários do plano de saúde (usuários), conforme se extraem dos seguintes documentos:

1. GFIP e contabilidade da Recorrente. Cumpre esclarecer que a Recorrente reconhecia a incidência da contribuição patronal sobre os pagamentos feitos a pessoas físicas/contribuintes individuais, declarando em GFIP e recolhendo os valores devidos até a competência 09/2008, conforme o item 5.21 do relatório fiscal e o Termo de Intimação nº 16 (fls.773/775): “(...) a intimada esclarece que, a partir de 10/2008, os seus administradores verificaram que vinham adotando entendimento equivocado, o que justificou a modificação do procedimento. Isto porque, conforme já esclarecido em respostas anteriores, considerando as atividades desenvolvidas pela Odonto empresa, os pagamentos feitos a esses prestadores de serviços de sua rede referenciada se davam sempre em nome e por conta e ordem dos beneficiários dos serviços, não sendo a referida

empresa a contratante de tais serviços odontológicos”. Contudo, sem qualquer ação judicial ou consulta formulada ao Fisco, a partir de 10/2008 modificou seu entendimento passando a não recolher as contribuições incidentes sobre os pagamentos a contribuintes individuais sob a justificativa que efetuava mero repasse desses valores;

2. na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) da empresa Gama Odonto S/A os valores foram declarados nos rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício (código 0588);
3. na contabilidade da empresa Maxi Care Odontologia Empresarial S/A os valores foram registrados na conta de despesa “40198 - Serviços Prestados”, contendo o histórico de pagamentos a autônomos.

Nesse caminhar, os elementos de convicção revelam que a Recorrente atua no ramo de serviços odontológicos, ainda que se intitule como sendo apenas uma operadora de planos de saúde odontológicos, já que a atividade-fim, a par de admitir associados aos seus planos odontológicos, na sua estrutura **mantinha um núcleo produtivo** que é a sua atividade principal, isto é, atendimento aos associados com oferecimento de serviços odontológicos nos estabelecimentos conveniados, mantendo, para isso, contratação de profissionais (pessoas físicas) da área de odontologia, sob a forma de contratação de prestadores de serviços. Sem dúvida, a Recorrente, a despeito de se intitular mera operadora de planos de saúde odontológicos, atua no ramo de serviços odontológicos **em que os dentistas contratos estavam objetivamente inseridos em seu núcleo produtivo.**

Ora, aqui não estamos diante de um caso de reenquadramento de contribuintes individuais como segurados empregados, mas sim da manutenção da condição de prestador de serviços autônomo, no caso os dentistas, que efetivamente perceberam remuneração tanto da Recorrente como das empresas incorporadas pela Recorrente, que foram: Gama Odonto S/A e Maxi Care Odontologia Empresarial S/A..

E dita remuneração, como sobressai dos autos, não visava a atender repasses determinados por conta e ordem dos clientes-usuários do plano de saúde odontológico, porque este era formalizado, controlado e administrado exclusivamente pela Recorrente, conforme se extrai das cláusulas 1.1 a 3.3 **“do Instrumento particular de condições gerais de credenciamento para prestação de serviços por profissionais de saúde ou pessoa jurídicas que prestam serviços em consultório Padrão”**, (fls. 1.588/1.615). É de se ressaltar, ainda, que, por meio do referido plano de saúde odontológico, quem está assumindo a obrigação de executar os serviços para os clientes-usuários é a Recorrente, na qualidade de operadora desse plano de saúde e, como já foi frisado, os profissionais dentistas não poderiam contratar os honorários diretamente com os clientes-usuários e sim com a operadora do plano de saúde (Recorrente).

Diante desse contexto fático, percebe-se que as remunerações pagas aos profissionais dentistas, na qualidade de pessoas físicas prestadores de serviços a Recorrente, configuram a matriz de concretude de incidência de contribuição previdenciária, a teor do inciso III do artigo 22 da Lei 8.212/91, e não se acatará a alegação de que os valores foram simplesmente repasses autorizados pelos clientes-usuários do plano de saúde odontológico, pois este requisito, no caso de contribuintes individuais, é dispensado para a configuração da incidência de contribuição previdenciária e os elementos probatórios demonstram que os

profissionais dentistas receberam a remuneração diretamente da Recorrente e das empresas incorporadas pela Recorrente.

A Recorrente (incorporadora) alega que não há previsão na legislação para a exigibilidade de multa por supostas infrações tributárias praticadas pelas sucedidas (empresas Gama Odonto S/A e Maxi Care Odontologia Empresarial S/A), razão não confiro à Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação tributária a seguir delineada.

Inicialmente, dentro dessa argumentação, entendo que é impertinente a discussão dessa matéria, eis que a multa foi aplicada exclusivamente em face do contribuinte (sucessora, Recorrente), este é o sujeito passivo direto da obrigação tributária lançada no presente processo.

Mas por simples debate, em outro giro, segundo a Recorrente o art. 132 do CTN não permite que haja responsabilidade de sucessão por multa de ofício e por infrações tributárias (multas pecuniárias, obrigação tributária acessória). Argumenta também que o referido código não admite a imputação às sucessoras de créditos oriundos de multa de ofício nem de infrações tributárias, salvo se tais créditos já tiverem sido formalizados pelo lançamento no momento da incorporação. Esse entendimento também não será acatado pelas seguintes razões a seguir demonstradas.

Em meio à seara tributarista brasileira, diz-se que responsabilidade tributária *“é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de dirigir a prestação respectiva”* (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 23ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 145). O conceito aí enunciado decorre do texto do Código Tributário Nacional (CTN), que define “responsável” pelo método da exclusão; vale dizer, define “contribuinte”, que é o sujeito que pratica o verbo-núcleo da norma hipotética tributária, e, por exclusão, denomina de “responsável” todo sujeito passivo que responde pela obrigação tributária sem ser “contribuinte”, compondo essas espécies o gênero de “sujeito passivo” – arts. 121 e 128 do CTN.

Por sua vez, a responsabilidade por sucessão dá-se quando um sujeito sucede ao outro em universalidade de bens, créditos e débitos. Essa hipótese está arrolada no art. 132 do CTN.

A punição prevista na lei tributária onera o patrimônio do sujeito passivo, que é composto de todos os seus bônus (bens e direitos) e ônus (obrigações). Esse patrimônio poderá ser transmitido, mediante a incorporação, transformação ou fusão, cabendo ao sucessor o ônus de responder por tais obrigações. Isso está em consonância com o art. 132 do CTN, *in verbis*:

*Art. 132. **A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. (g.n.)***

Percebe-se que esse art. 132, acima transcrito, está inserido na **Seção II** – Responsabilidade dos Sucessores, do Capítulo V - Responsabilidade Tributária, do Título II – Obrigação Tributária, do Livro Segundo – Normas Gerais de Direito Tributário, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal Seção inicia-se com o art. 129, que constitui regra geral aplicável a todas as disposições relativas às “Responsabilidade dos Sucessores” (artigos 130 a 133), e assim prescreve:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (g.n.)

Da inteligência desse art. 129, observa-se que a sucessora (incorporadora, Recorrente) é responsável pelos créditos tributários constituídos em data anterior ou posterior à data do evento da sucessão (incorporação), relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data, e abarca inclusive a multa sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo, visto ser ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.

Esse entendimento também está consubstanciado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a saber:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

(REsp 959389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009)”

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO

SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento". (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004).

2. Recurso especial provido.

(REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009)" (grifo nosso).

.....

TRIBUTÁRIO. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual não se aplicam os arts. 132 e 133, do CTN, tendo em vista que multa não é tributo, e, mesmo que se admita que multa moratória seja ressalvada desta inteligência, o que vem sendo admitido pelo STJ, in casu trata-se de multa exclusivamente punitiva, uma vez que constitui sanção pela não apresentação do livro diário geral.

2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. Portanto, é devida a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo, visto ser ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.

3. Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias.

4. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e

não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.

5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

6. Recurso provido. (STJ, 1ª Turma, REsp 432049/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, J. 13/08/2002, DJ 23.09.2002, p. 279) (g.n.)

Nesse caminhar, o STJ sumulou a matéria nos seguintes termos:

Súmula 554/STJ: *Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/12/2015. DJe 15/12/2015.*

O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu favoravelmente ao Fisco, aduzindo que o princípio da personalização da pena não tem guarida no direito tributário, e que a tese da intransmissibilidade das multas fiscais deve ser evitada, sob pena de criar um instrumento de evasão ao Fisco. Confira-se a ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 83.613/SP, e os principais trechos do voto condutor, proferido pelo e. Ministro CORDEIRO GUERRA:

RE - 83613/SP

Ementa: *MULTA FISCAL. Responsabilidade do sucessor. Precedentes: RE 74.851, RE 59.883, RE 77.187-SP. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CORDEIRO GUERRA: (RELATOR) – No Recurso Extraordinário n.º 77.187 – SP, assim votou o eminente relator: Fls. 3/4

A multa punitiva no Direito Tributário, que se distancia de outros ramos da Ciência Jurídica principalmente por sua autonomia dogmática, reveste-se de natureza patrimonial, não lhe aproveitando o aceno à aplicação da norma superior de personalização, consentânea com os princípios do Direito Penal.

(...)

A esse voto dei minha anuência, repelindo a interpretação literal do art. 133 do CTN propugnada pelo recorrente, com base no art. 129 do mesmo código que estabelece a responsabilidade dos sucessores pelos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos fatos nela referidos.

Na expressão créditos tributários a meu ver, se incluem as multas sob pena de fraudar-se o direito do Fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei.

Por esses motivos, conheço do recurso e lhe dou provimento”.
(g.n.)

Esses entendimentos não divergem do entendimento manifestado pelo CARF. Veja-se:

“PIS. MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporada e a incorporadora possuíam o mesmo quadro societário.

PIS. DECADÊNCIA. O lançamento da contribuição ao PIS está sujeito ao prazo de decadência de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, especialmente na hipótese de terem sido efetuados pagamentos parciais nos períodos abrangidos pelo lançamento.”

(CSRF, Segunda Turma, Processo n.º 10880.002521/95-40, Sessão de 23/01/2007, Relator Antonio Carlos Atulim, Acórdão: CSRF/02-02.589).

.....
“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM – SUCESSÃO – CARACTERIZAÇÃO – A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum.

Recurso voluntário negado.”

(CSRF, Segunda Turma, Processo: n.º 11080.002826/2001-76, Sessão de 23/04/2007, Relator Antonio Bezerra Neto, Acórdão: CSRF/02-02.623).

Extraem-se ainda desses entendimentos do STJ, do STF e do CARF que, na sucessão empresarial, a responsabilidade tributária da sucessora (incorporadora, Recorrente) engloba créditos relativos a tributos e multas, inclusive a multa de ofício. Isso decorre do fato de o patrimônio ser definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações, de forma que o sucessor não recebe apenas o bônus, mas também arca com o ônus (obrigações – dentre elas as multas aplicadas pelo Fisco) integrantes do patrimônio.

Com isso, não pode ser afastada a responsabilidade da Recorrente (sucessora, incorporadora) em relação às multas aplicadas no presente lançamento fiscal.

II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: AIOA Debcad nº 37.372.174-9 (CFL 68).

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência de a Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais que lhes prestaram serviços na qualidade de dentistas (odontólogos). Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados no Relatório Fiscal e no AIOP 37.372.175-7 (patronal contribuinte individual).

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 5º. A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os

fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

No que tange à alegação de que a imposição das multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória estaria incorreta, essa alegação não será acatada, pois foi aplicado o princípio da retroatividade benéfica, a teor do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional (CTN).

Cumprе esclarecer que a Medida Provisória (MP) 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, revogou o artigo 32, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, alterou o artigo 35 e incluiu os artigos 32-A e 35-A nessa mesma lei, e, com isso, houve modificação nas regras para aplicação de multa decorrente do descumprimento de obrigações acessórias relativas à GFIP, que é o caso dos autos.

Em decorrência das modificações promovidas pela MP 449 nos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, convertida na Lei 11.941/2009, o Fisco apresentou comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, e aplicou a multa benéfica ao contribuinte, conforme previsão do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional. Diante desse quadro, somente houve a aplicação da multa oriunda da obrigação acessória, AIOA Debcad nº 37.372.174-9 (CFL 68), para as competências 10/2008 e 11/2008, e de forma simultânea a aplicação da multa de mora pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal, conforme planilhas de fls. 50/52 e sub-item “8.2.11” do Relatório Fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/02/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 12/02/20

16 por RONALDO DE LIMA MACEDO

Impresso em 17/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para as demais competências, aplicou-se a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei 11.488/2007, além do lançamento do valor relativo às contribuições devidas (sub-item “8.2.10” do Relatório Fiscal).

Assim, afastam-se tanto a alegação da Recorrente de que deveria ser aplicada a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, para a obrigação acessória, como a alegação de que não se deveria aplicar a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei 11.488/2007, já que a situação apresentada pelo Fisco no quadro comparativo entre o total da multa anterior e o total multa atual (sub-itens “8.2.10 e 8.2.11” do Relatório Fiscal) representa um contexto fático mais benéfico ao contribuinte, conforme preconiza o princípio da retroatividade benéfica tributária, previsto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente embasado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente não se verificou a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.