



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

Processo nº 18088.000258/2010-39
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2403-001.460 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente GASTROCENTRO - CENTRO AVANÇADO DE DIAGNÓSTICO E TRATAMENTO DO APARELHO DIGESTIVO S.S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2009

AUTO DE INFRAÇÃO.DESCUMPRIMENTO.OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA. LANÇAMENTO. FATOS GERADORES.
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. TÍTULOS
PRÓPRIOS.

Nascida a obrigação tributária de recolher contribuições sociais previdenciárias, há a necessidade dos fatos geradores destas serem lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, caso contrário, será lavrado Auto de Infração por esse descumprimento legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente

Cid Marconi Gurgel de Souza – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado às fls.447 a 456 contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (fls.439 a 444) que julgou PROCEDENTE o lançamento constante no Auto de Infração nº 37.212.027-0, no valor originário de R\$ 42.323,31 (quarenta e dois mil, trezentos e vinte três reais e trinta e um centavos).

A autuação, conforme o relatório fiscal às fls. 05 à 12, corresponde ao descumprimento por parte da empresa da obrigação acessória prevista na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso II, combinado com o art. 225, inciso II, e §§ 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

O período objeto da fiscalização compreendeu as competências de 01/2008 a 10/2010.

Acrescenta o relatório fiscal que a empresa, durante o período de 01/2008 a 10/2010, deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições: **na conta Assistência Médica e Farmacêutica, no período supramencionado, apropria a débito, faturas decorrentes da contratação de cooperado, por intermédio de cooperativa de trabalho - Unimed Araraquara, sem diferenciar nos lançamentos, os atos cooperativos principais, fatos geradores de contribuição previdenciária, dos atos cooperativos acessórios, não geradores destas. Destarte, os registros contábeis não permitem apurar a base de cálculo da contribuição previdenciária devida sobre a prestação de serviços de médicos cooperados, dado que em um mesmo título, confundem-se fatos geradores e não geradores de contribuições previdenciárias.**

Desta autuação, a recorrente foi notificada em 03/05/2010 e apresentou impugnação com juntada de documentos às fls. 88 a 214 volume I, 218 a 423 volume II, por fim, fls. 427 a 437 volume III, alegando em síntese:

- Que o requerente nunca sofreu infração anterior, portanto, descabida a multa aplicada com a majoração da reincidência. Os 3 (três) autos de infração foram constituídos na mesma data, ou seja, 30/04/2010. E a fiscal não apresentou o Relatório de Antecedentes anexo, para provar o que estava alegando;

- Que o contribuinte nos anos de 2007 e 2008, as contribuições foram todas corretamente recolhidas. Assim que foi informado do novo procedimento, a partir de 2009, lançou mensalmente em sua contabilidade, os fatos geradores de todas as contribuições pagas;

Instada a manifestar-se acerca da impugnação, a 7ª Turma da DRJ/RPO - SP proferiu acórdão (nº14-30.340) nos termos adiante descritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2009

MULTA, DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Constitui infração à legislação previdenciária, a empresa deixar de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, fatos geradores de contribuições previdenciárias. 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, diferentemente da obrigação principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade.

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATIVIDADES NA AREA DE SAÚDE. CONTRATOS COLETIVOS PARA PAGAMENTO POR VALOR PREDETERMINADO. SERVIÇOS DISCRIMINADOS NA NOTA FISCAL OU FATURA. BASE DE CALCULO.

Nas atividades na área de saúde, a base de cálculo da contribuição de quinze por cento, devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, nos casos de contratos coletivos para pagamento por valor predeterminado, corresponderá ao valor dos serviços prestados pelos cooperados quando estes estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura.

MULTA. ATUALIZAÇÃO. APLICAÇÃO EM CONFORMIDADE COM A LEI.

Atende o principio da legalidade, assim como o da anterioridade, a aplicação de multa prevista em lei à época da ocorrência da infração e atualizada por ato infra legal posterior, se esta atualização já era também prevista em lei.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. INTENÇÃO E PREJUÍZO. IRRELEVANCIA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos.

REINCIDÊNCIA ESPECÍFICA. ELEVAÇÃO DA MULTA EM TRÊS VEZES.

Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por urna mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. A multa é elevada em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado com a decisão supra, o recorrente interpôs recurso voluntário às fls. 447 a 456, ratificando os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza, Relator.

DO MÉRITO:**I – DA INFRAÇÃO COMETIDA:*****1.1 – DA OBRIGATORIEDADE DO REGISTRO CONTÁBIL EM TÍTULOS PRÓPRIOS:***

A recorrente foi autuada com base no art.32, II, da Lei n 8.212/91 e 225, II e parágrafos 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social por lançar em títulos não próprios de sua contabilidade os fatos geradores relativos a todas as contribuições devidas, *in verbis*:

LEI N 8.212/91

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - 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;

DECRETO N 3.048/99 (RPS)

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - 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;

(...)

§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I - atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias 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, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§ 14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

§ 15. A exigência prevista no inciso II do caput não desobriga a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

§ 16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil:

I - o pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu Regulamento;

II - a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário; e;

III - a pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que mantenha escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

§17. A empresa, agência ou sucursal estabelecida no exterior deverá apresentar os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo à sua congênere no Brasil, observada a solidariedade de que trata o art. 222.

Pelo transcrito, percebe-se que a infração refere-se à obrigatoriedade do registro contábil dos fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias em títulos próprios. Assim, pode ser que a empresa proceda ao registro dos fatos contábeis, mas que este ocorra em título diverso que não seja o correto.

No caso em tela, o recorrente deixou de lançar mensalmente mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições: **na conta Assistência Médica e Farmacêutica, no período de 01/2008 a 10/2010, apropriada a débito, faturas decorrentes da contratação de cooperado, por intermédio de cooperativa de trabalho - Unimed Araraquara, sem diferenciar nos lançamentos, os atos cooperativos principais, fatos geradores de contribuição previdenciária, dos atos cooperativos acessórios, não geradores destas. Destarte, os registros contábeis não permitem apurar a base de cálculo da contribuição previdenciária devida sobre a prestação de serviços de médicos cooperados, dado que em um mesmo título, confundem-se fatos geradores e não geradores de contribuições previdenciárias.**

Havendo essa remuneração aos segurados empregados que estejam atuando nos projetos, aos fornecedores, aos prestadores de serviços pessoa física e jurídica, aos estagiários, bolsistas, contribuintes individuais, nasce para a fundação a obrigação de recolher contribuições sociais sobre tais pagamentos e registrar **individualizadamente** todos os fatos, conforme previsão do art.32, II, da Lei nº 8.212/91 e art.225, II, parágrafos 13 a 17 do RPS.

Todavia, conforme demonstra-se durante toda a ação fiscal, incluindo aqui também a emissão e relevância do relatório fiscal complementar (fls.05 a 12), entendo que o recorrente não cumpriu com a determinação legal de registrar todos os fatos geradores das contribuições sociais em títulos próprios.

Ademais, não obstante a fiscalização não ter se manifestado acerca de conceitos contábeis que culmine na identificação do título próprio para o registro dos fatos geradores, impende-se trazer a diferenciação entre conta patrimonial e conta resultado, tendo em vista que a análise desses dois tipos de registro contábil foram essenciais para a configuração do descumprimento legal. Vejamos:

Conta contábil pode ser entendida como um depósito de onde retiramos e colocamos valores representativos das movimentações ocorridas numa determinada entidade. Os valores nelas registrados deverão observar estritamente aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Dentre esses, encontramos o princípio da competência, o qual prevê que as despesas devem ser registradas quando incorridas, mesmo que não pagas.

Contas patrimoniais são aquelas utilizadas para o registro e controle dos itens patrimoniais, ou seja, ativos e passivos, sendo representados pelos bens, direitos e obrigações. **Já as contas de resultado** aglutinam os valores movimentados numa entidade que influirão diretamente no resultado do exercício, isto é, são contas de despesas e receitas.

Diante do presente caso, não caberia o registro ser efetuado em qualquer título, como o fez o recorrente ao lançar o recebimento de recursos financeiros recebidos e eventuais gastos com profissionais em contas patrimoniais, não possibilitando a correta identificação em receitas e despesas.

O título próprio para esse lançamento, conforme conceito acima, seria nas contas de resultado, pois esta é apropriada para o registro da movimentação de receitas (recebimento de recursos financeiros) e despesas (gastos com os profissionais que atuam nos projetos).

Ressalte-se que as despesas previstas no projeto deveriam ser, como o foram, lançadas em contas patrimoniais, para fins de provisionamento de despesas. No entanto, após serem lançadas em contas patrimoniais, no momento de seu pagamento ou recebimento, **deveriam ser transferidas para as contas de resultado, havendo um representativo de despesas ou receitas.**

Ainda a respeito da identificação correta dos títulos próprios, os incisos do § 13 do art. 225 do Regulamento da Previdência Social prevêem que os lançamentos atendam ao Princípio Contábil do Regime de Competência e sejam registrados em contas individualizadas de modo que as rubricas das contribuições sejam identificadas melhor.

No presente caso, diferentemente do que alega o recorrente, não houve respeito ao Princípio da Competência, previsto na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n 750/93, que dispõe acerca dos princípios fundamentais da contabilidade, *in verbis*:

Art. 9 - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 3 - As receitas consideram-se realizadas:

I — nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

Em respeito ao princípio da competência, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração de resultado do período em que ocorreram. No caso em tela, as receitas ocorrem com o pagamento de valores de órgãos que fomentam os estudos nas áreas de atuação da fundação de ensino, já as despesas ocorrem com o pagamento pela fundação aos profissionais que trabalham nos projetos de pesquisa, ensino e extensão.

Desse modo, percebe-se que a recorrente descumpriu preceito previsto tanto na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade como na Lei n 8.212/91, bem com no Decreto n 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social) por ter registrado em títulos não próprios de sua contabilidade (contas patrimoniais) os fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias, motivo pelo qual deverá sujeitar-se ao pagamento de multa nos moldes do art.92 e 102 da Lei n 8.212/91 e art.283, II, “a”: c/c 373 do RPS, *in verbis*:

Regulamento Previdência Social

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

(...)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

Nota: Valor atualizado para R\$ 9.910,20 (nove mil novecentos e dez reais e vinte centavos), a partir de 1º de junho de 2003, por força do reajuste de 19,71% concedido aos benefícios da Previdência Social pelo Decreto nº 4.709, de 29/05/2003.

a) deixar a empresa 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;

O Regulamento (Decreto n 3.048/99) cuidou ainda de tratar da atualização do valor cobrado, nos termos do art. 373, *in verbis*:

Art.373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

No mesmo sentido, a Lei nº 8.212/91 preleciona ainda em seu art. 92 que qualquer infração a dispositivo desta legislação, quando não esteja prevista expressamente, sujeitar-se-á a observância desse dispositivo. Então vejamos:

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*²⁴

Vale destacar que o artigo acima foi atualizado conforme indicativo nº 24, vejamos:

²⁴ Valores atualizados pela Portaria MPAS nº 4.479, de 4.6.98, a partir de 1º de junho de 1998, para, respectivamente, R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) e R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos)

Além disso, previu o art.102 que os valores desta legislação seriam reajustados nos mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Art.102.Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Contudo, conforme já demonstrado, percebo que a infração foi cometida e motivo pelo qual deverá a cobrança ser mantida e atualizada na forma do dispositivo acima.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso voluntário para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Cid Marconi Gurgel de Souza.