



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10865.000842/2010-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-007.371 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de outubro de 2020  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO DE EDUCAÇÃO E CULTURA SÃO PAULO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2009

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO COMO EMPREGADO.  
DEMONSTRAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO**

A reclassificação de um segurado para a categoria dos segurados empregados implica na demonstração, pela Fiscalização, do efetivo preenchimento das condições para este enquadramento, não servindo a esse fim a mera alegação de que os requisitos estão presentes.

**SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE  
COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.**

Declarada pelo Pleno do STF a inconstitucionalidade do inc. IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, determina o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a decisão ali proferida deve ser aplicada pelos julgadores deste colegiado, resultando na improcedência do lançamento das contribuições previdenciárias constituídas com fundamento no referido inciso da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos, que lhe deu provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Aderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Caio Eduardo Zerbeto Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão de primeira instância, que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo, julgou procedente o lançamento de contribuições previdenciárias. A exigência é referente a:

- 1) contribuições previdenciárias da empresa (20% + 1% Giilrat) decorrente de:
  - a) remunerações sem o devido recolhimento de contribuições previdenciárias pagas a segurados a seu serviço e apuradas em folhas de pagamentos e GFIP's no período de 01/2005 a 06/2007, período em que a empresa se auto enquadrava indevidamente no SIMPLES;
  - b) pagamentos realizados a pessoa física que a Fiscalização caracterizou como segurado empregado no período de 02/2005 a 06/2007, apuradas nos Livros Diário nºs 11 a 13;
  - c) contribuições previdenciárias (15% sobre o valor bruto das notas fiscais) incidentes sobre pagamentos feitos a cooperativas de trabalho (UNIMED-Campinas) no período de 01/2005 a 10/2009;
- 2) relativamente às multas aplicadas sobre os valores apurados conforme acima, esclarece a Fiscalização que, tendo em vista as alterações promovidas na legislação previdenciária por meio da Lei nº 11.941/2009, foi feita comparação entre as penalidades aplicáveis nas respectivas dadas de ocorrência dos fatos geradores e a multa incidente na data do lançamento a fim de apurar qual a penalidade mais benéfica ao contribuinte, a teor do que determina o artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional – CTN, resultando no seguinte:
  - a) nos meses entre 01/2005 a 11/2008, foi aplicada a multa prevista na Lei 8.212/91 no percentual de 24% na data do lançamento acrescida de multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), incidente sobre os valores que deixaram de ser incluídos em GFIP;
  - b) nos meses entre 12/2008 e 10/2009, foi aplicada a multa prevista na Lei 9.430/96 no percentual de 75%.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto conforme segue:

- 1) informa que as contribuições apuradas em função da exclusão da empresa do SIMPLES restaram não contestadas nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72;
- 2) quanto à caracterização do segurado como empregado, que a impugnação alega não ter sido provada pela Fiscalização, indica que a Fiscalização previdenciária possui competência para a caracterização de segurados na categoria EMPREGADOS sem necessidade de exame prévio pela Justiça trabalhista e que, no caso, estariam demonstrados os requisitos da relação de emprego a ensejar a reclassificação do segurado para a condição de segurado empregado;
- 3) que não estaria ocorrendo o alegado *bis in idem* eis que não há cobrança em duplicidade, sobre o mesmo fato gerador, do mesmo contribuinte,

constatando-se nos autos que se está exigindo a contribuição previdenciária relativa ao segurado reclassificado como empregado somente nesta condição;

- 4) que seria devida a contribuição da empresa sobre os pagamentos feitos a cooperativas de trabalho médico, não competindo à esfera administrativa analisar arguições de inconstitucionalidade de norma vigente;
- 5) quanto à alegação de que seria entidade imune nos termos do artigo 14 do CTN:
  - a) argumenta que a contribuinte não comprova nos autos o preenchimento dos requisitos da norma para ser enquadrada como imune nem tampouco comprova o seu reconhecimento como entidade beneficente de assistência social à época dos fatos;
  - b) Indica que em momento algum a entidade requereu o reconhecimento da pretensa imunidade e que, mesmo diante das alterações promovidas na legislação de regência pela Lei nº 12.101/2009 nem pelo Decreto nº 7.237/2010, a interessada não comprova o cumprimento dos requisitos para fruição da imunidade alegada;
- 6) Por fim, rejeita a produção posterior de provas e mesmo a realização de perícia, estas por entende-las desnecessárias, aquelas pois o momento processual para a juntada de provas é a impugnação.

Cientificado do acórdão recorrido, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- 1) Repisa e reforça a argumentação de que não teria sido comprovada pela Fiscalização a condição de segurado empregado do segurado assim caracterizado no lançamento, especialmente no que diz respeito ao quesito subordinação que, alega, inexistiria no caso em comento, descaracterizando a relação como sendo de emprego;
- 2) Repisa também a alegação de que estaria havendo *bis in idem* relativamente à exigência de contribuições previdenciárias do segurado antes indicado na condição de contribuinte individual uma vez que na fundamentação legal constariam tanto a fundamentação legal relativa a segurado empregado quanto a segurado contribuinte individual;
- 3) seria inconstitucional a exigência de contribuições previdenciárias com fundamento no artigo 22, IV, da Lei 8.212/91, aplicada sobre os pagamentos realizados a cooperativa de trabalho médico (UNIMED)
- 4) por fim, teria direito à imunidade tributária de que trata o artigo 195, §7º, da Constituição Federal de 1988 c/c art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN e lei nº 12.101/09.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Relator.

Antes de qualquer análise dos autos, deve ser aqui registrado que no sistema e-processo estes autos estão subdivididos em 4 volumes numerados sequencialmente.

Ocorre, entretanto, que facilmente se pode constatar que os volumes 1 e 2 se referem aos mesmos documentos, ou seja, o volume 2 é simples repetição do volume 1. Além disso, o mesmo ocorre com os volumes 3 e 4, ou seja, o volume 4 é mera repetição do volume 3.

Em que pese tal ocorrência não impedir a análise dos autos, é certo que, na primeira oportunidade, essa falha deve ser saneada, servindo para tanto este registro.

### **Da admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### **Da ausência de prova da existência de funcionário fora da folha de pagamentos**

Alega o Recurso Voluntário quanto a este ponto que a Fiscalização não demonstrou os requisitos da relação de emprego relativamente ao segurado reclassificado como segurado empregado, especialmente a subordinação.

E consultando o Relatório Fiscal, me parece que tem razão o contribuinte em sua argumentação. A descrição do Relatório é sucinta às fls. 42 ao simplesmente dizer que:

2.1. Ao analisar a documentação apresentada pela empresa, foi constatado através das folhas de pagamentos e das Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social -GFIP.s, remunerações aos segurados empregados sem o recolhimento das contribuições previdenciárias competências de 01/05 a 06/2007 (RL -Levantamento FP -INSS FOLHA PAGAMENTO NORMAL) . E também foi constatado através dos lançamentos contábeis efetuados nos Livros Diários n.s 11 a 13, pagamentos realizados a pessoa física Sr. Byron Narvarez, no período de 02/2005 a 06/2007 (RL - Levantamento EF -INSS EMPREGADO FORA FOLHA), e que **por ser estar presentes os elementos Subordinação; Habitualidade; Remuneração sobre atividade fim da empresa ora fiscalizada, o mesmo foi considerado pela fiscalização como segurado empregado nas competências de 02/2005 a 06/2007.**(destaquei)

Como se sabe, o ônus da prova no Processo Administrativo Fiscal-PAF é também atribuído à Fiscalização quando o artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72, dispõe que:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (destaquei)

Analisando os autos, especialmente o Relatório Fiscal, não me parece que a Fiscalização tenha se desincumbido de demonstrar os elementos caracterizadores da relação de emprego mas apenas citou-os, dizendo estarem presentes.

Veja-se, a propósito, que tanto isso é verdade que o Acórdão recorrido ao tentar justificar a manutenção do lançamento, faz as vezes da autoridade lançadora, expondo e justificando, a seu modo, a existência da subordinação no presente feito:

Com efeito, de seu relatório extraímos os seguintes elementos: o contribuinte auditado trata-se de empresa voltada para as atividades de educação. Por seu turno, os

pagamentos sucessivos e reiterados identificados em favor do segurado constam em seu Histórico contábil as seguintes informações: “Cx. Pagto. Aulas Espanhol - Byron Narvaez”, repetindo-se em competências sucessivas. Ora, sendo a atividade de ensino inerente ao objeto da empresa e sendo a pessoa física contratada para ministrar aulas, mediante remuneração sucessivas e mensais, temos por bem claro a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, quais sejam a prestação pessoal, a não eventualidade e a onerosidade do serviço prestado, do que são prova as páginas do Livro contábil do sujeito passivo anexado aos autos, por amostragem, pela autoridade fiscal.

Quanto ao elemento da subordinação, a despeito da alegação de tratar-se de mero prestador de serviços, não comprovada pela absoluta ausência de quaisquer contratos apresentados pela Impugnante que assim o atestasse, há que se considerar que o compromisso de dar aulas vincula a Impugnante diretamente aos seus clientes/alunos e não os alegados “prestadores de serviço” para com aqueles. Os professores contratados, ainda que através de interpostas empresas, o que não se configurou, certamente sujeitam-se às normas da contratante e suas diretrizes pedagógicas, trabalham nas dependências dela, utilizam-se de seus equipamentos e materiais e submetem-se aos horários por ela estabelecidos, evidenciando-se assim, a dependência e a subordinação de natureza hierárquica, econômica e jurídica.

Portanto não merece reparo o procedimento fiscal neste tópico.

É bastante coerente a análise, porém, essa demonstração não cabe à autoridade julgadora mas sim à autoridade lançadora sob pena de não restar devidamente caracterizado o motivo do lançamento.

Por esse motivo, entendo que merece provimento o Recurso neste ponto.

#### **Do bis in idem**

Já no que diz respeito à alegação de que estaria havendo *Bis in Idem*, é improcedente.

Se consultarmos o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD veremos que não há indicação do inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91 como fundamento legal do lançamento mas apenas os incisos I, II e IV.

Assim, sem maiores explicações, não procede a alegação do Recurso Voluntário quanto a este ponto.

#### **Da inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei 8.212/91**

Quanto a este tema, não há razão também para nos alongarmos, a exigência de contribuições previdenciárias com fundamento no inciso IV, do art. 22, da Lei 8.212/91, já foi julgada inconstitucional em decisão do pleno do Supremo Tribunal Federal com repercussão geral o que, no âmbito deste Conselho, implica aplicação do que determina o §2º, do art. 62, do Anexo II, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, do que é exemplo o Acórdão abaixo:

#### **Ac. 2402-007.152, de 09/04/2019:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do inc. IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (RE nº 595.838/SP, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23 de abril de 2014).

2. O § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543B e 543C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código de Processo Civil vigente, deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

3. Diante da inconstitucionalidade da norma legal que estabeleceu o fato gerador das contribuições lançadas, deve ser dado provimento ao recurso, para cancelar o lançamento.

Diante disso, não há o que se discutir, é procedente o Recurso Voluntário.

### **Da imunidade tributária**

Por fim, no que diz respeito à alegação de que a entidade seria imune com fundamento no artigo 195, §7º, da Constituição Federal de 1988 c/c artigo 14 do Código Tributário Nacional – CTN, sem também nos aprofundarmos na análise, é certo que mesmo aquelas entidades realmente imunes nos termos da legislação, uma vez confrontadas pela Fiscalização por meio de lançamento fiscal devem comprovar sua alegação de se tratarem de entidades imunes.

A esse respeito, ensina PAULO CELSO BERGSTRON BONILHA (*in DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO*, 2 ed., São Paulo: Dialética, p. 71) quanto ao ônus da prova:

Bem de ver que a idéia de ônus da prova não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa. Carnelutti explica a diferença entre ato devido (por obrigação) e ato necessário (decorrente do ônus), esclarecendo que, enquanto a obrigação implica subordinação de um interesse do obrigado a um interesse alheio, o ônus consiste em uma subordinação de um interesse daquele que o suporta a um (outro) interesse próprio.

**As partes, portanto, não têm o dever ou obrigação de produzir as provas, tão-só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova.** (destaquei)

Assim, alegar sem provar é o mesmo que não alegar. E no caso presente, desde a impugnação, a contribuinte alega sua imunidade sem nunca ter trazido aos autos sequer um início de prova de suas alegações que, assim não podem ser acolhidas.

### **Conclusão**

Por fim, em que pese na análise acima haverem arguições do Recurso Voluntário que não foram acolhidas, é certo que o acolhimento dos argumentos relativos à não caracterização do segurado reclassificado como segurado empregado e ainda a

inconstitucionalidade da exigência fundada no artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, fulminam por completo as exigências ainda restantes no presente feito, haja visto que no que diz respeito às contribuições devidas em função do indevido enquadramento como SIMPLES já foi reconhecido pela autuada.

Assim, no que diz respeito à matéria em análise perante este Conselho, o provimento do Recurso, ainda que parcial no que diz respeito às razões apresentadas, liquida integralmente o saldo ainda em discussão, de modo que o dispositivo que melhor espelha a situação final dos autos é a indicação de provimento total do recurso.

Assim, pelo exposto, conheço do recurso para dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Caio Eduardo Zerbeto Rocha