



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

**Processo n°** 10972.720071/2012-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.691 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2015  
**Matéria** COOPERATIVA DE TRABALHO E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE ARQUIVOS DIGITAIS  
**Recorrente** AGROINDUSTRIAL SANTA JULIANA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**I) AIOP 51.023.843-2. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.** SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL. ALINHAMENTO COM DECISÃO JUDICIAL.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do inciso IV da Lei 8.212/1991, redação conferida pela Lei 9.876/1999, que prevê a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Com isso, uma vez declarada a inconstitucionalidade desse fato gerador instituído pela Lei 9.876/1999, em decisão definitiva do STF e na sistemática da repercussão geral, por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as Turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

**II) AIOA 51.023.840-8. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** PESSOA JURÍDICA QUE UTILIZA SISTEMA ELETRÔNICO DE DADOS. NÃO CUMPRIMENTO DA FORMA ESTABELECIDADA PELO FISCO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. CONSTITUI INFRAÇÃO.

Constitui infração a pessoa jurídica que utilizar sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal deixar de cumprir a forma estabelecida pelo Fisco para apresentação dos respectivos arquivos digitais.

**IRREGULARIDADE NA AUTUAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA INOCORRÊNCIA.**

Tendo o Fisco demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293 do Decreto 3.048/1999.

**CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.**

A vedação ao confisco estabelecida pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial para exclusão dos valores apurados no AIOP DEBCAD Nº 51.023.843-2, em razão da inconstitucionalidade declarada pelo STF no Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP, com repercussão geral reconhecida, e negar provimento as demais questões.

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, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 01/2009 a 12/2009.

O Relatório Fiscal (fls. 05/48) informa que o fato gerador decorre dos serviços prestados por intermédio da cooperativa de trabalho das empresas UNIMED UBERABA, UNIMED JOINVILLE, COOPERATIVA DOS TRANSPORTADORES DE UBERABA LTDA e COOP. ESCOLA DOS ALUNOS DO CENTRO FEDERAL.

Também foi lavrado auto de infração pelo descumprimento da obrigação tributária acessória prevista no art. 11, §§ 3º e 4º da Lei 8.218/1991, aplicando-se a penalidade conforme artigo 12, inciso I e parágrafo único da Lei 8.218/1991, correspondente a 0,5% do valor da receita bruta da pessoa jurídica nos anos calendários de 2008 e 2009 (**AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.023.840-8, Código de Fundamento Legal - CFL 21**).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 21/12/2012 (fls. 01 e 113).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 1018/1110), alegando, em síntese, que:

1. o inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.876/1999, em síntese, viola o disposto no art. 195 da Constituição Federal, por não ter sido efetuado através de lei complementar. Também haveria fato gerador e base de cálculo iguais aos de outros tributos (Pis/Cofins e ISS);
2. o agravamento da multa oriunda da obrigação acessória é indevida, posto que apresentou os arquivos magnéticos e postulou prorrogação de prazo. Alega que desconhecia o layout desejado para entrega dos arquivos. Questiona o porquê da autuação se as bases de cálculo para o lançamento foram as notas fiscais, devidamente entregues;
3. no que tange à alegação de sonegação, ensejando a majoração da multa para 150%, aduz que o procedimento pela impugnante adotado não denota qualquer má-fé, apenas é consequência de seu entendimento de que a exigência tributária seria indevida e inconstitucional. Cita decisão do CARF nesse sentido. Entende que as multas nos patamares de 112,5% e 225% seriam confiscatórias e penalizam excessivamente o contribuinte que não agiu de má-fé. Colaciona julgado e decisão do CARF nesse sentido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora/MG – por meio do Acórdão 09-44.646 da 5ª Turma da DRJ/JFA (fls. 1113/1125) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para processamento e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

### **I) AIOP 51.023.843-2. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL**

Constata-se que o lançamento refere-se à contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999.

De acordo com o artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

#### **Portaria MF nº 343 (Regimento Interno do CARF):**

*Art. 62. (...)*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

A partir da competência 03/2000, tornou-se devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Entretanto, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP, com repercussão geral reconhecida, esse fato gerador instituído pela Lei 9.876/1999 foi declarado inconstitucional pelo STF e, por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as Turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

Em 25/02/2015 foi publicada a decisão definitiva do STF, proferida na sessão de 18/12/2014, no sentido de declarar inconstitucional a exação em questão, nos seguintes termos:

*“[...] Publicado acórdão, DJE, DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 25/02/2015 - ATA Nº 16/2015. DJE nº 36, divulgado em 24/02/2015.*

*(...)*

**EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) 595.838**

**EMENTA:** Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. [...]”

Com isso, percebe-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) – proferida no sentido de que o fato gerador incidente sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991), é inconstitucional –, tornou-se definitiva em 25/02/2015 e, além disso, foi adotada a sistemática da repercussão geral (artigo 543-B da Lei 5.869/1973, Código de Processo Civil), restando a esta Turma de julgamento reproduzi-la em seus acórdãos.

## **II) AIOA 51.023.840-8. OBRIGACÃO ACESSÓRIA**

**A Recorrente alega irregularidade da lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA), pois postulou prorrogação de prazo e desconhecia o layout desejado para entrega dos arquivos digitais.** Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não houve nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração (fls. 05/48), o presente auto de infração foi lavrado em virtude da Recorrente não ter atendido a forma estabelecida pela RFB para apresentação de informações em meio digital.

De acordo com os itens 80 a 98 do Relatório Fiscal, a conduta infratora da Recorrente foi caracterizada em virtude do desatendimento dos padrões estabelecidos no formato dos arquivos digitais e do MANAD, infringindo a regra prevista no art. 11, §§ 3º e 4º, combinado com o art. 12, inciso I e parágrafo único, ambos da Lei 8.218/1991, nos seguintes termos:

*98. Conforme dissemos anteriormente, o valor da multa isolada aplicada ao sujeito passivo pela apresentação de arquivos digitais em desacordo com a forma/layout estabelecido, conforme preconizado pelo artigo 12, I, da Lei nº 8.218/91, correspondente a 0,5% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período em que se deu a infração.*

Nesse caminhar, extrai-se do Relatório Fiscal (fls. 05/48) que a Recorrente apresentou o “(...) arquivo com informações de sua contabilidade, juntamente com recibo de entrega de livro digital (SPED), relativamente ao ano de 2009” e os “(...) arquivos fiscais relativamente ao período 2008 e 2009. Contudo, os arquivos de notas fiscais de serviços solicitados foram apresentados com milhares de erros, fora da forma/layout estabelecido por esta auditoria e na legislação [...], impossibilitando a importação deles no sistema de auditoria digital da RFB”. É informado também que não foram apresentados os arquivos das folhas de pagamento a partir da competência 04/2009.

Os documentos apresentados pela Recorrente (DOCS. 06A, 06B, 06C, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 e 18) apontam que houve a entrega dos arquivos digitais solicitados pelo Fisco, entretanto tais arquivos encontram-se em desconformidade com a legislação tributária, pois eles estão fora dos padrões e com “milhares de erros” relativos ao ano de 2008.

Como se pode ver na aludida regra do art. 11, §§ 3º e 4º c/c o art. 12, inciso I, da Lei 8.218/1991, esta estabelece os procedimentos para apresentação dos referidos arquivos digitais, nos padrões estabelecidos pelo Manad e pelo leiaute previsto no ADE Cofis nº 15, de 23/10/2001, com redação dada pelos ADE Cofis nº 55, de 11/12/2009, e nº 25, de 07/06/2010, correspondente ao *layout* do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

**Lei 8.218/1991:**

*Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide MP nº 303, de 2006)*

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:*

*I - a multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos no período;*

*II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (...)*

*Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

Não há dúvidas de que os referidos atos normativos encontram respaldo no art. 32, inc. III, da Lei 8.212/1991, e no art. 8º da Lei 10.666/2003, que assim especificam:

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)*

*III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

**Lei 10.666/2003:**

*Art. 8º. A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.*

Houve, portanto, o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei 8.218/1991, art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001. A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei 8.218/1991, art. 12, inciso I e parágrafo único.

As regras estabelecidas pelos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN) determinam parâmetros para o fato gerador da infração e o seu artigo 122 estabelece que o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

**Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN):**

*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.*

*(...)*

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

.....  
*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*  
.....

*Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.*

Pode-se enumerar as etapas necessárias à realização do procedimento:

1. a autorização por meio da emissão de Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento, bem como a intimação para que o contribuinte apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;
2. a autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes: a) IPC Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações); b) VÍNCULOS Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período); e c) REFISC – Relatório Fiscal da Infração e da Aplicação da Multa.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Dessa forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário (art. 243 do Decreto 3.048/99<sup>1</sup>).

**Ainda dentro do aspecto meritório, a Recorrente alega que a multa aplicada, ante a sua desproporcionalidade e não razoabilidade, é confiscatória e inconstitucional. Informamos que tal alegação não compete a este foro a discussão sobre a matéria**, dado que a Administração Pública é compelida a aplicar a penalidade nos moldes fixados na legislação de regência, o que foi observado no caso ora analisado, não se configurando, assim, o alegado excesso de exação, porque o Fisco agiu no estrito cumprimento do dever legal.

Ademais, frise-se que a análise da alegação retromencionada seria incabível na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade, ou ilegalidade, vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as regras da Lei 8.212/1991 e demais disposições da legislação vigente aplicadas ao lançamento fiscal ora analisado.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

<sup>1</sup> Decreto 3.048/99:

“Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas

estabelecidas pelos órgãos competentes.”24/08/2001

Nesse sentido, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2, Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/10/2010, transcrito a seguir:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória – conforme prevê o art. 11, §§ 3º e 4º c/c o art. 12, inciso I e parágrafo único, ambos da Lei 8.218/1991 – já que se trata de uma multa pecuniária.

Dessa forma, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não houve, pois, nulidade por preterição aos direitos de defesa nem pela imprecisão e erros de capitulação da infração e da multa.

### **CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que, em relação ao AIOP DEBCAD Nº 51.023.843-2, seja excluído o valor lançado em decorrência da inconstitucionalidade declarada pelo STF no Recurso Extraordinário (RE) 595838/SP, com repercussão geral reconhecida, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.