



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.732153/2012-91
ACÓRDÃO	2002-010.338 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NURSING CARE COOPERATIVA DE ENFERMAGEM LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/12/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. PARCELAMENTO. DESMEMBRAMENTO DO DÉBITO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de pedido relacionado a débito objeto de parcelamento e desmembrado para processo administrativo próprio, especialmente quando já não subsiste controvérsia material no presente feito.

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE COOPERADOS. GFIP. DIRF. DIFERENÇAS APURADAS.

A cooperativa de trabalho está obrigada a arrecadar e recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos cooperados contribuintes individuais, nos termos do art. 4º, §1º, da Lei nº 10.666/2003. A GFIP deve refletir a remuneração integral paga ou creditada ao segurado, ainda que existente hipótese de múltiplos vínculos, cabendo à fonte pagadora informar os valores efetivamente descontados.

MULTA DE OFÍCIO. FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449/2008. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196.

Para fatos geradores anteriores à vigência da MP nº 449/2008, a retroatividade benigna deve observar os critérios estabelecidos na Súmula CARF nº 196, com recálculo da multa de ofício e limitação ao percentual de 20%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos pedidos relacionados ao DEBCAD

nº 37.337.961-7, por não mais constituir objeto do presente processo. No mérito, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 196, mantendo-se os demais termos da exigência.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Conforme o **Relatório dos Autos de Infração** (fl. 20-31), trata-se de ação fiscal relativa ao período de 01/2008 a 12/2008 (fl. 4), formalizada no processo COMPROT nº 12448.732153/2012-91, da qual resultaram os Autos de Infração DEBCAD nº 37.337.961-7 (fls. 3 a 10) e nº 37.337.962-5 (fls. 11 a 17). O primeiro refere-se à exigência de contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos a cooperativados enquadrados como contribuintes individuais que prestavam serviços à própria cooperativa (fl. 20), enquanto o segundo trata da contribuição previdenciária dos segurados contribuintes individuais, não descontada ou descontada a menor (fl. 20).

Consta do relatório que a cooperativa possuía como objeto social a prestação de serviços de suporte às atividades de seus cooperados, sem finalidade lucrativa, atuando na área de saúde (fl. 21). Durante a auditoria, foram examinados diversos documentos fiscais, contábeis e trabalhistas, incluindo GFIPs, folhas de pagamento, balancetes, livros contábeis, DIRF, RAIS e arquivos digitais apresentados conforme o MANAD (fl. 21).

Segundo a autoridade fiscal, houve omissão, nas GFIPs, das contribuições incidentes sobre valores pagos aos cooperativados pelos serviços prestados à própria cooperativa, bem como ausência ou insuficiência de desconto das contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais (fl. 22). A fiscalização informa que os valores foram identificados mediante confronto entre folhas de pagamento, DIRF e GFIPs, tendo sido incluídas na base de cálculo parcelas pagas sob a rubrica “repassse”, cuja natureza não teria sido esclarecida pela cooperativa (fl. 22). Também

consta que os valores declarados nas GFIPs e já constituídos por confissão não integraram o lançamento, restringindo-se a autuação às diferenças não declaradas.

O relatório descreve ainda a metodologia de apropriação dos recolhimentos efetuados por GPS, esclarecendo que os pagamentos inicialmente foram vinculados aos valores declarados em GFIP, sendo eventual saldo utilizado para abatimento dos créditos apurados pela fiscalização. Informa-se, ademais, que os recolhimentos apresentados pela contribuinte foram confirmados nos sistemas da Previdência Social (fl. 23).

Quanto às penalidades, a fiscalização consignou que, diante da edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, foi realizada comparação entre as multas previstas na legislação anterior e na superveniente, em observância ao princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, “c”, do CTN. Após o cotejo, concluiu-se que, em todas as competências autuadas, a sistemática posterior à MP nº 449/2008 mostrou-se mais benéfica ao contribuinte, razão pela qual foram aplicadas as multas calculadas segundo o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 e o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, equivalentes a 75% do valor das contribuições lançadas, além da multa mínima prevista para GFIP com informações incorretas (fl. 25).

O relatório também detalha os autos de infração por descumprimento de obrigação acessória, especialmente o AI CFL 78, relativo à prestação de informações incorretas em GFIP (fl. 27). Segundo a fiscalização, a cooperativa teria informado remunerações limitadas ao teto previdenciário ou apenas os valores efetivamente descontados, quando o correto seria declarar integralmente os valores constantes da DIRF. Em razão disso, foi aplicada multa mínima de R\$ 500,00 por competência, totalizando R\$ 6.000,00 (fl. 28).

Ao final, o relatório relaciona os documentos integrantes do processo administrativo, incluindo demonstrativos do crédito tributário, relatórios de lançamentos, fundamentos legais, planilhas de segurados não declarados, cópias de GFIPs, folhas de pagamento, DIRF e arquivos digitais entregues pela empresa. Não foi lavrado Termo de Arrolamento de Bens, por não terem sido preenchidos os requisitos legais (fl. 28 a 31).

A contribuinte apresentou **Impugnação** (fl. 135 a 144) ao Auto de Infração nº 37.337.962-5, relativo à exigência de contribuições previdenciárias de segurados contribuintes individuais cooperativados supostamente não descontadas ou descontadas a menor nas competências de janeiro a dezembro de 2008. Inicialmente, esclareceu tratar-se de cooperativa de trabalho regida pela Lei nº 5.764/1971 e afirmou que não impugna o Auto de Infração 37.337.961-7 referente à contribuição patronal sobre remuneração da diretoria, reconhecendo apenas essa exigência específica (fl. 136).

No mérito, sustentou que a fiscalização interpretou equivocadamente as divergências entre GFIP e DIRF. Alegou que a GFIP registrava apenas a base de cálculo previdenciária remanescente (fl. 138), já descontadas as retenções efetuadas por terceiros tomadores de serviços, especialmente no Estado de São Paulo, enquanto a DIRF continha os

valores brutos dos rendimentos pagos aos cooperados. Assim, defendeu inexistir omissão de recolhimento ou diferença de contribuição previdenciária, afirmando que os recolhimentos já haviam sido realizados pelos tomadores de serviços (fl. 138).

A impugnante argumentou ainda que houve erro material na autuação (fl. 139), pois a fiscalização teria confundido remuneração bruta com base de cálculo previdenciária, contaminando os Anexos II e III e os demais autos de infração decorrentes. Também sustentou que a GFIP constitui documento declaratório apto à constituição do crédito tributário apenas quanto aos valores efetivamente informados, citando dispositivos legais e doutrina para afirmar que a fiscalização ampliou indevidamente a base de cálculo ao incluir valores relativos a terceiros tomadores de serviços.

Por fim, insurgiu-se contra a multa de ofício de 75%, argumentando que os fatos geradores ocorreram antes da MP nº 449/2008 e que deveria ser aplicada a penalidade mais benéfica vigente à época, no percentual de 20%, com fundamento nos princípios da irretroatividade e da retroatividade benigna previstos no CTN. Requereu a nulidade do lançamento ou, subsidiariamente, a redução da multa aplicada (fl. 143 e 144).

Acosta **Petição** em 11/07/2013 (fl. 322 a 325) contendo quesitos suplementares sobre o lançamento.

O documento de fls. 329 registra a transferência dos créditos tributários lançados no DEBCAD 37.337.961-7 para o processo 16646.720084/2014-50, com adesão a parcelamento.

Pelo **Despacho** (fl. 333 a 335) foi solicitada à Autoridade Lançadora o cumprimento de diligência, para esclarecimentos quanto a existência na GFIP da informação de múltiplos vínculos e dificuldade de compreensão dos critérios de diferença da base de cálculo apurada pela fiscalização. Atendendo à diligência o Auditor apresenta a **Informação Fiscal** (fl. 338 a 340), onde conclui:

(fl. 340) 7- Face ao exposto, o fato dos segurados contribuintes individuais (cooperados) terem múltiplos vínculos apenas obriga a empresa a lançar manualmente a contribuição dos segurados em tela e não desobriga de informar o valor integral da remuneração paga aos seus cooperados.

7.1 - A empresa não pode fazer o inverso: lançar na GFIP a base de cálculo da contribuição social dos cooperados de acordo com o valor descontado que será recolhido.

8- Quando a empresa foi questionada do porquê de os cooperados que se encontravam declarados na DIRF e nas GFIP's terem valores na DIRF superiores aos da GFIP a mesma não soube explicar, conforme resposta às fls 83, não cabendo ao AFRFB autuante outra alternativa a não ser apurar o débito oriundo das diferenças encontradas.

O aviso de recebimento postal – AR com data de 02/02/2017 (fl. 342), comprova que a autuada foi cientificada da Informação Fiscal originada da Diligência solicitada no despacho

de fls.333/335 e da abertura do prazo de 30 dias para nova manifestação, contudo, vencido o prazo, não foi apresentada contestação.

É o Relatório.

O **Acórdão 09-63425** – 5ª Turma da DRJ/JFA (fl. 356 a 363), em Sessão de 24/05/2017, julgou a impugnação improcedente.

A DRJ consignou que a fiscalização efetuou o lançamento com fundamento no art. 4º da Lei nº 10.666/2003, segundo o qual a cooperativa de trabalho é obrigada a arrecadar e recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos cooperados enquadrados como contribuintes individuais. Destacou ainda que o cooperado é segurado obrigatório do RGPS na categoria de contribuinte individual, sujeitando-se normalmente à incidência da contribuição previdenciária (fl. 360).

A decisão registrou que as diferenças de remuneração foram apuradas mediante confronto entre os valores declarados em GFIP e DIRF, ressaltando manifestação da autoridade lançadora no sentido de que a própria contribuinte não soube justificar adequadamente as divergências identificadas (fl. 361). A DRJ entendeu correta a posição fiscal quanto à obrigatoriedade de informação da remuneração integral na GFIP, inclusive em hipóteses de múltiplos vínculos, destacando trechos do Manual da GFIP/SEFIP segundo os quais a empresa deveria informar a remuneração integral dos cooperados e preencher manualmente o campo relativo ao valor descontado do segurado.

Quanto à multa de ofício, a DRJ concluiu que a aplicação do percentual de 75% observou o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, “c”, do CTN. Consignou que, embora os fatos geradores fossem anteriores à MP nº 449/2008, a fiscalização comparou a penalidade prevista na legislação anterior com a superveniente, aplicando a mais benéfica ao contribuinte. Acrescentou ainda que eventual revisão definitiva do cálculo ocorreria no momento do pagamento, parcelamento ou execução do crédito tributário. (fl. 362)

No **Recurso Voluntário** (fl. 375 a 379), a contribuinte inicialmente requereu que todas as intimações fossem realizadas exclusivamente em nome de sua presidente, Jacqueline de Oliveira Calçado, e sustentou a tempestividade do apelo (fl. 375/376).

Quanto ao Auto de Infração nº 37.337.961-7, relativo à contribuição patronal, a recorrente alegou que o débito foi objeto de parcelamento administrativo e posteriormente quitado integralmente. Com fundamento nos arts. 141 e 156 do CTN, sustentou que o crédito tributário teria sido extinto pelo pagamento, ainda que realizado de forma parcelada, requerendo o reconhecimento da extinção da cobrança administrativa (fls. 376 a 378).

Em relação ao Auto de Infração nº 37.337.962-5, reiterou que a GFIP possui natureza declaratória e que o sistema permite a informação tanto da remuneração bruta quanto apenas da base de cálculo previdenciária. Alegou que optou legitimamente pela declaração da base de cálculo, já considerando os descontos previdenciários efetuados por terceiros tomadores

de serviços, enquanto a DIRF continha os valores brutos dos rendimentos pagos aos cooperados. Sustentou, assim, inexistir omissão de recolhimento ou recolhimento a menor (fl. 378).

A recorrente afirmou ainda que o erro decorreu da própria limitação do sistema utilizado para geração da DIRF, que não possuiria campo específico para indicação das retenções previdenciárias efetuadas por terceiros. Argumentou que a fiscalização analisou apenas os valores brutos constantes da DIRF, sem considerar adequadamente as informações prestadas nas GFIPs e os recolhimentos realizados por terceiros responsáveis tributários (fl. 379).

VOTO

Conselheiro **Fernando Gomes Favacho**, Relator.

1. Admissibilidade.

O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão nº 09-63.425, proferido pela DRJ, em 22/06/2017, conforme AR (fl. 371), tendo interposto Recurso Voluntário em 19/07/2017, dentro do prazo legal de 30 dias previsto na legislação de regência. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

2. Pedido de cancelamento do DEBCAD nº 37.337.961-7

Quanto ao DEBCAD nº 37337961-7, observa-se que o débito foi objeto de parcelamento e desmembrado para o PAF nº 16646.720084/2014-50, remanescendo em discussão nestes autos apenas o DEBCAD nº 37337962-5.

Não subsistindo controvérsia material a seu respeito no presente processo, eventual extinção do crédito tributário em razão de pagamento ou parcelamento deverá ser analisada no âmbito do processo próprio de controle da cobrança.

Além de não ser mais objeto desta lide por desmembramento, vale lembrar que o parcelamento implica em desistência da esfera administrativa. Não conheço, portanto, do tema.

3. DEBCAD nº 37.337.962-5. Sistemática de preenchimento da GFIP.

A controvérsia remanescente nos presentes autos restringe-se ao DEBCAD nº 37.337.962-5, relativo à exigência de contribuições previdenciárias dos segurados contribuintes individuais cooperados, supostamente não descontadas ou descontadas a menor pela cooperativa recorrente. A fiscalização apurou as diferenças mediante confronto entre os valores informados em GFIP e aqueles constantes da DIRF e das folhas de pagamento, concluindo pela existência de omissão de bases de cálculo e insuficiência de recolhimento.

A recorrente sustenta, em síntese, que as divergências decorreriam da própria sistemática de preenchimento da GFIP, na qual teria informado apenas a base de cálculo remanescente das contribuições previdenciárias, já descontadas as retenções efetuadas por

terceiros tomadores de serviços, especialmente no Estado de São Paulo, enquanto a DIRF conteria os valores brutos das remunerações pagas aos cooperados.

Todavia, não assiste razão à recorrente.

A legislação previdenciária vigente à época dos fatos geradores impunha às cooperativas de trabalho o dever de arrecadar e recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos cooperados contribuintes individuais, nos termos do art. 4º, §1º, da Lei nº 10.666/2003.

Além disso, a GFIP deveria refletir a remuneração integral paga ou creditada ao segurado, ainda que existente hipótese de múltiplos vínculos, situação em que caberia à fonte pagadora apenas informar manualmente os valores efetivamente descontados. Tal orientação consta expressamente do Manual GFIP/SEFIP, corretamente invocado pela decisão recorrida.

Nesse contexto, a simples alegação de que terceiros tomadores teriam promovido retenções previdenciárias não afasta a obrigação da cooperativa de prestar corretamente as informações na GFIP, tampouco comprova a improcedência das diferenças apuradas.

A recorrente não trouxe aos autos documentação individualizada apta a demonstrar, cooperado por cooperado e competência por competência, quais valores já teriam sido objeto de retenção por terceiros, limitando-se a alegações genéricas acerca da sistemática operacional adotada.

Ao contrário, a fiscalização demonstrou objetivamente a existência de divergências entre os valores constantes da DIRF e aqueles declarados nas GFIPs, tendo inclusive consignado que a própria contribuinte não soube justificar adequadamente tais diferenças durante a ação fiscal. Nessas circunstâncias, prevalece a presunção de legitimidade do lançamento fiscal, não infirmada por prova robusta em sentido contrário.

Também não prospera a alegação de erro material decorrente da suposta confusão entre remuneração bruta e base de cálculo previdenciária. O lançamento não decorreu de mera divergência conceitual, mas da ausência de comprovação concreta dos descontos previdenciários alegadamente efetuados por terceiros responsáveis tributários.

É firme neste Conselho o entendimento segundo o qual se caracteriza como infração a entrega de GIFF com incorreções ou omissões. Confira-se:

Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES NOS DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CFL 78. Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DOS FATOS GERADORES EM TÍTULOS PRÓPRIOS. CFL 34. Constitui infração deixar de lançar mensalmente em títulos

contábeis próprios os fatos geradores das contribuições previdenciárias (Acórdão 2201-012.173 – Sessão de 14/08/2023 – Relatora Conselheira Débora Fofano dos Santos).

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008 OMISSÃO OU INCORREÇÃO DE INFORMAÇÕES PRESTADAS EM GFIP (CFL 78). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO. O julgamento do lançamento da multa aplicada pela omissão ou incorreção de informações em GFIP deve considerar o resultado do julgamento dos lançamentos das obrigações principais. Sendo mantido o lançamento da obrigação principal, correta a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (Acórdão 2201-011.768, Sessão de 09/05/2024 – Relator Conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa).

Assim, inexistindo elementos suficientes para afastar os critérios utilizados pela fiscalização, deve ser mantida a exigência relativa ao DEBCAD nº 37.337.962-5.

4. Multa de ofício. Súmula CARF n. 196.

Quanto à multa de ofício, assiste razão parcial à recorrente.

Os fatos geradores objeto da presente autuação ocorreram entre janeiro e dezembro de 2008, sendo, portanto, anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. A fiscalização e a decisão recorrida entenderam aplicável a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sob fundamento de observância ao princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, “c”, do CTN.

Todavia, a matéria foi posteriormente pacificada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio da Súmula CARF nº 196, aprovada em 21/06/2024, segundo a qual, em se tratando de multas por descumprimento de obrigação principal referentes a fatos geradores anteriores à MP nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante comparação entre os valores lançados com fundamento na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 e aqueles devidos conforme a nova redação introduzida pela referida Medida Provisória, ficando a multa limitada ao percentual de 20%.

No presente caso, a autuação refere-se a competências anteriores à vigência da MP nº 449/2008, razão pela qual não subsiste a aplicação da multa de ofício de 75% mantida pela decisão recorrida.

Assim, deve ser provido parcialmente o recurso para determinar o recálculo da multa de ofício aplicável ao lançamento, observando-se os critérios estabelecidos pela Súmula CARF nº 196, com limitação ao percentual de 20%.

Conclusão.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos pedidos relacionados ao DEBCAD nº 37.337.961-7, por não mais constituir objeto do

presente processo. No mérito, dou parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 196, mantendo-se os demais termos da exigência.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho