



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721551/2011-08</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.163 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	<b>TECNISA ENGENHARIA E COMERCIO LTDA</b>
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: **01/01/2006 a 31/12/2006**

**CONHECIMENTO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.**

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF. A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE AQUELE QUE PLEITEIA SEU DIREITO**

As alegações sobre verdade material devem vir acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus da prova é de quem alega. A inércia do contribuinte que deixou de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias para a comprovação do crédito alegado não pode ser suprida pela busca da verdade material.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: **01/01/2006 a 31/12/2006**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.**

A empresa é obrigada a recolher as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus trabalhadores conforme

estabelecido no art. 22, incisos I a III, 28, 30, I “b”, da Lei 8.212/91 e alterações posteriores.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO DO CARF.**

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV, art.22, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação conferida pela Lei nº 9.876, de 1999, que previa a contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho. Aplicação aos julgamentos do CARF, conforme artigo 99 do RICARF.

**MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. SÚMULA CARF 196.**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991. (Súmula CARF 196)

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto da Relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Carmelina Calabrese** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-55.379 - 7ª Turma da DRJ/POA, cuja decisão foi proferida em sessão de 26 de junho de 2015.

**PROCEDIMENTO FISCAL**

Por sua clareza e precisão, adoto trechos do relatório da decisão de primeira instância para descrever o procedimento fiscal e a Impugnação:

Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, apurado no período de 01/2006 a 12/2006, consolidado em 07 de novembro de 2011, formalizado nos seguintes autos de infração:

a) AI Debcad nº 37.282.848-5, no valor de R\$ 1.179.600,51 (um milhão, cento e setenta e nove mil, seiscientos reais e cinquenta e um centavos), relativo ao lançamento de (a) contribuições devidas pela empresa incidentes sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, no caso, a Cooperativa de Trabalho dos Profissionais de Condomínio em Edifícios de São Paulo - COPCON; (b) contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados a serviço do sujeito passivo; e, (c) contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais;

b) AI Debcad nº 37.363.056-5, no valor de R\$ 151.923,29 (cento e cinquenta e um mil, novecentos e vinte três reais e vinte e nove centavos), relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais;

c) AI Debcad nº 37.363.057-3, no valor de R\$ 86.528,23 (oitenta e seis mil, quinhentos e vinte e oito reais e vinte e três centavos), relativo ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço

Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados; e,

d) AI n.º DEBCAD 37.282.846-9, no valor de R\$ 157.257,24 (cento e cinquenta e sete mil, duzentos e cinquenta e sete reais e vinte e quatro centavos), relativo ao descumprimento de obrigação acessória de apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

No Relatório de Fiscalização (fls. 312 a 326), a autoridade informa que foram constatadas divergências entre as remunerações dos segurados constantes das folhas de pagamento e as remunerações declaradas nas Guias de Recolhimentos do FGTS e Informações à Previdência Social. Foram ainda verificadas remunerações pagas a contribuintes individuais, tido como autônomos, não declarados em GFIP e pagamentos a Cooperativa de Trabalho dos Profissionais de Condomínio, sem os respectivos recolhimentos das contribuições previdenciárias.

A empresa impugnou tempestivamente as exigências, através do arrazoado de fls. 403/412. A ciência do auto de infração ocorreu em 05 de dezembro de 2011, enquanto a impugnação foi protocolizada em 28 de dezembro de 2011.

Após relato dos fatos, a impugnante em seu arrazoado pretende o cancelamento da exigência tributária alegando em preliminar a conexão entre os Autos de Infração 37.282.848-5, 37.363.056-5, 37.363.057-3, 37.282.846-9, 51.011.729-5 e 37.363.058-1, todos objetos do mesmo processo de fiscalização.

No mérito sustenta a ilegalidade da autuação afirmando que “jamais deixou de cumprir integralmente suas obrigações fiscais-previdenciárias, especialmente aquelas relativas à contratação de empregados e prestadores de serviços (incluindo autônomos e cooperativas)”, diz que, “durante o processo de fiscalização, a impugnante disponibilizou toda a documentação contábil e fiscal à autoridade, incluindo a apresentação de todas as informações e guias comprobatórias dos recolhimentos das contribuições devidas”, mas a autoridade previdenciária “parece sequer ter analisado a documentação apresentada pela impugnante”, motivo pelo qual apresenta “uma vez mais, a comprovação do recolhimento e da retenção de todos os valores aqui exigidos, além da documentação comprobatória da regularidade fiscal e previdenciária da impugnante (documento 04)”.

Quanto à suposta divergência entre folha de pagamento e GFIP afirma que o relatório apresentado pela fiscalização (que serviu de base para comparação entre os valores da folha de pagamento e da GFIP) duplicou diversos valores constantes na folha de pagamento, e que “alguns dos valores constantes do relatório base

referem-se a meses subsequentes, exemplo: o salário de alguns funcionários relativos ao mês de março de 2006 consta como se fosse o salário de fevereiro de 2006 (...). "Outro ponto importante, que pode ter gerado a falsa impressão de divergência entre folha de pagamento e GFIP, são os casos de contabilização das férias", que, na folha de pagamento são contabilizadas integralmente no mês de pagamento para o funcionário (regime de caixa) e, na GFIP, são contabilizados proporcionalmente (regime de competência).

Relativamente à falta de informação na GFIP de contribuintes autônomos, alega serem na realidade estagiários e não prestadores autônomos. Cujas remunerações não são base de incidência para as contribuições aqui pretendidas.

No que tange à falta de recolhimento das contribuições incidentes sobre a contratação de cooperativas de trabalho, diz que a documentação que acompanha a presente impugnação demonstra o correto recolhimento das contribuições incidentes sobre a contratação das citadas cooperativas.

Afirma que a documentação anexa (documento 03) também demonstra a regularidade na entrega da GFIP de fevereiro de 2006, tendo obtido, inclusive, certidão de regularidade fiscal.

Na sequência tece considerações sobre o princípio da verdade material dos fatos, abusividade da multa pretendida, contrariando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, possuindo ainda efeito confiscatório, o que afronta o art. 150, IV, da Constituição Federal.

Ao final, requer seja deferida e realizada diligência de todos os documentos que se façam necessários, incluindo aqueles não acostados ao presente recurso; e, pelas razões apresentadas, seja considerado insubsistente o auto de infração.

#### **JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA**

O julgamento foi realizado em sessão de 26 de junho de 2015, quando foi proferido o Acórdão nº 10-55.379 - 7ª Turma da DRJ/POA, e-fls. 4479 a 4485, considerando improcedente a impugnação, mantendo dessa forma o crédito tributário exigido.

A decisão proferida foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CONSTITUCIONALIDADE.

A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe a autuada a prova dos fatos que venha a alegar em sua impugnação, a qual deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa.

#### ALEGAÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA DO CRÉDITO LANÇADO.

Em caso de discordância por parte do contribuinte, a ele cabe provar o alegado. Desta forma, poderia trazer aos autos quadro demonstrativo dos valores que tem por corretos em comparação com os apurados pela fiscalização, juntando prova documental de suas afirmações.

#### DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência quando constarem do processo todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador para a solução do litígio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

#### NOTA FISCAL.

Empresa contratante de serviço prestado por cooperado por intermédio de cooperativa de trabalho deve contribuir para a Previdência Social sobre o valor bruto da nota fiscal.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

A ciência do Acórdão deu-se em 20/10/2015, e-fls. 4489, tendo a Recorrente apresentado Recurso Voluntário, em 19/11/2015, e-fls. 4491 a 5084, reproduzindo as mesmas alegações contidas na impugnação que, em apertada síntese referem-se a:

#### **PRELIMINARES:**

- Necessidade de realização de diligência
- Conexão com os Processos Administrativos n. 19515.721632/2011-08 e 19515.721552/2011-44.

#### **Razões para reforma da decisão recorrida – Ilegalidade da autuação**

- a) Suposta divergência entre folha de pagamento e GFIP;
- b) Falta de Informação na GFIP acerca de contribuintes autônomos constantes na folha de salário;
- c) Falta de recolhimento das contribuições incidentes sobre a contratação de cooperativas de trabalho;
- d) Falta de entrega da GFIP relativa à competência 02/2006.

Do princípio da verdade material dos fatos

Cerceamento do direito de defesa – Multa Abusiva

Requer:

- Deferimento do Pedido de Diligência;
- Requer a reforma do julgado para considerar improcedentes os lançamentos, com integral provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Carmelina Calabrese - Relatora

### CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Cumprido consignar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da Constituição Federal e no art. 98 do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF nº 2:

#### Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis.

Assim, alegação no sentido da inconstitucionalidade ou ilegalidade da multa imposta não pode ser conhecida.

Por esses motivos, conheço o Recurso Voluntário em parte, não conheço das alegações relativas à ofensa dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e ao caráter confiscatório da multa aplicada.

### PRELIMINAR

#### Pedido de Diligência

A Recorrente insiste que seja deferida a realização de Diligência de todos os documentos que se façam necessários, incluindo aqueles não acostados ao presente recurso, para a comprovação dos argumentos expostos, em atenção ao princípio da verdade material dos fatos.

Importante ressaltar que o momento oportuno para apresentação de provas é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações, ocorrendo preclusão, conforme disposto no art. 15, do Decreto nº. 70.235, de 1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Como bem observou o R. Acórdão, quanto ao pedido de diligência, assim dispôs:

*“Quanto a este pedido, cumpre observar que, nos termos do art. 16, incisos III e IV, e seu § 4.º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, a impugnação deve mencionar as provas que a impugnante possua e bem assim as diligências ou perícias que pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, a indicação do nome, endereço e qualificação profissional do seu perito. Tal pedido não atendeu aos requisitos previstos no inciso IV, do art. 16 do PAF.*

*Além disso, os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para a formação de convicção e conseqüente julgamento do feito, sendo prescindível a realização da diligência requerida pela impugnante.”*

Portanto, cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF. No presente caso, não foram comprovados os motivos que pudessem autorizar a juntada de documentos após a impugnação ou a determinação de necessárias diligências ou perícias.

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

Ademais, alegações sobre verdade material devem vir acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus da prova é de quem alega. A inércia do contribuinte que deixou de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias para a comprovação do crédito alegado não pode ser suprida pela busca da verdade material.

Assim sendo, rejeito a preliminar de pedido de diligência.

**Conexão com os Processos Administrativos nº 19515.721632/2011-08 e 19515.721552/2011-44**

Em virtude de que todos os autos de infração que constam deste processo e dos processos **19515.721632/2011-08 e 19515.721552/2011-44**, conexos ao presente, que são provenientes do mesmo procedimento fiscal, e que foram distribuídos para esta mesma julgadora, eles estão sendo submetidos a julgamento na mesma sessão.

#### **Razões para reforma da decisão recorrida – Ilegalidade da autuação**

Em seu recurso, a Recorrente traz as mesmas alegações e documentos apresentados na Impugnação, não apresentou nenhum fato novo, prova ou questão de direito não apreciada pela primeira instância.

Não obstante a inconformidade da Recorrente já foram analisadas, na decisão de piso, as alegações e documentos apresentados em relação aos quesitos sobre:

**a)** Suposta divergência entre folha de pagamento e GFIP;

**b)** Falta de Informação na GFIP acerca de contribuintes autônomos constantes na folha de salário;

[...]

**d)** Falta de entrega da GFIP relativa à competência 02/2006.

Salienta-se que argumentar sem provar é o mesmo que não argumentar.

Verifica-se que no Relatório Fiscal, item 2.1, e-fls. 313, a autoridade fiscal afirma que as divergências entre a folha de pagamento e as GFIPs entregues já haviam sido constatadas pelo auditor Jaider Gama e que a empresa havia prestado esclarecimentos de parte das divergências. O arquivo digital, entregue pela empresa, havia dobrado o valor dos salários de contribuição contantes nas folhas de pagamentos. No entanto, conforme relatório fiscal, o novo arquivo digital, fornecido pela empresa foi considerado pela autoridade fiscal, mesmo assim permaneceu algumas divergências para os quais a empresa não prestou esclarecimentos e que originou o crédito tributário apurado referente às contribuições devidas à Seguridade Social.

Com relação às Fichas de Registro de Empregado acostadas às fls. 4533 a 4563, bem como as folhas de pagamentos, e-fls.4565 a 4887, não são suficientes para provar que os segurados eram estagiários.

A lei nº 6.494, de 1977, vigente à época dos fatos geradores, dispõe que as pessoas jurídicas de Direito Privado podem aceitar como estagiários **alunos regularmente matriculados e que venham frequentando, efetivamente, cursos vinculados à estrutura do ensino público e particular, nos níveis superior, profissionalizante de 2º grau e Supletivo**, bem como a realização do estágio deve se dar **mediante compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, com interveniência obrigatória da instituição de ensino**, o que não foi comprovado pelo contribuinte.

Assim, por concordar com o decidido nesses tópicos, adoto como fundamento do presente voto as razões ali expostas, (art. 114, § 12, do RICARF), mediante a transcrição dos seguintes trechos:

A impugnante afirma que disponibilizou, durante todo o processo de fiscalização, toda a documentação contábil e fiscal à autoridade fiscal, incluindo a apresentação de todas as informações e guias comprobatórias dos recolhimentos das contribuições devidas, se dizendo que surpreendentemente a autoridade desconsiderou a realidade dos fatos, parecendo sequer ter analisado a documentação apresentada pela impugnante ou, ainda, os esclarecimentos fornecidos pela impugnante. Diz que a documentação anexada demonstra o correto recolhimento das contribuições incidentes sobre a contratação das citadas cooperativas, a regularidade da entrega da GFIP relativa à competência de 02/2006, que os supostos autônomos são na realidade estagiários e que a suposta divergência entre folha de pagamento e GFIP pode ter sido gerada pelo fato da folha de pagamento e as férias serem contabilizadas pelo regime de caixa e, na GFIP, os valores são contabilizados proporcionalmente no mês, pelo regime de competência.

Incontroverso nos autos que houve divergência entre os valores das remunerações dos segurados empregados constantes nas folhas de pagamento e os constantes nas GFIPs. A impugnante alega possíveis erros na contabilização de tais remunerações, que poderiam ter acarretado a duplicidade de lançamentos, mas não apresenta provas contundentes capazes de ensejar a alteração nos valores lançados pela autoridade fiscal. Ônus que lhe cabia, não merecendo ser considerada a alegação acerca de supostos equívocos a que a própria empresa deu ensejo, nem se admite que o contribuinte possa deles se beneficiar.

A autoridade fiscal lançou contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, conforme demonstrativo de fls. 378/384. A impugnante sustenta não se tratar de trabalhadores autônomos, mas, sim, de estagiários.

A documentação apresentada na impugnação, fls. 583/731, é insuficiente para comprovação de que, de fato, tais trabalhadores foram contratados como estagiários. Deve, portanto, ser mantido o lançamento também quanto a este aspecto.

[...]

Quanto à GFIP que a impugnante alega ter sido apresentada, verifica-se que na competência fevereiro 2006, códigos de recolhimento 155, 150 e

115, foram apresentadas GFIPs nºs de controle GreYEajCwdB0000-0, AuBMZRS6akJ0000-6 e DvzuPOOSTTZ0000-0, respectivamente, sem fatos geradores informados. Relativamente aos recolhimentos efetuados nesta competência, conforme Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA (fls. 265/285), todos os recolhimentos foram abatidos no lançamento.

Em relação ao tópico **c) Falta de recolhimento das contribuições incidentes sobre a contratação de cooperativas de trabalho**”, cujos lançamentos efetuados são relativos ao lançamento de contribuições previdenciárias da empresa, incidentes sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, no caso, a Cooperativa de Trabalho dos Profissionais de Condomínio em Edifícios de São Paulo – COPCON, apurados com fundamento no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, a empresa alega que sobre o assunto, o Supremo tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário nº 595.838, julgou inconstitucional, a cobrança e contribuições previdenciárias, nas contratações de cooperativas.

Razão assiste a Recorrente.

Em relação a essa matéria, e de forma objetiva, entendo por dar provimento ao recurso neste tópico, aplicando ao presente caso os termos da decisão do STF no RE 595.838/SP Relator o Min, Dias Toffoli, em virtude da declaração de inconstitucionalidade em repercussão geral da norma do inciso IV, do art. 22, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876, DE 1999, a mesma utilizada no auto de infração e, portanto, em vista do quanto estabelece o art. 99 do RICARF dou provimento ao recurso aplicando a decisão do E. STF.

EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária.

Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio

sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art.154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Senso assim, não há como prosperar a contribuição previdenciária lançada com fundamento no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que declarada sua inconstitucionalidade.

Por esta razão, o Auto de Infração – debcad nº 37.282.848-5, deve ser retificado para exclusão dos lançamentos relativos às contribuições da empresa sobre serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

#### **DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

A Recorrente clama pelo Princípio da Verdade Material, entretanto, não apresenta provas suficientes que possa ao menos cogitar a possibilidade do Princípio da Verdade Material.

Ressalte-se que as alegações sobre verdade material devem vir acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus da prova é de quem alega.

A inércia da Recorrente que deixou de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias para a comprovação do crédito alegado não pode ser suprida pela busca da verdade material.

Ocorrida a omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, a busca da verdade material não representa remédio processual destinado a suprir aquela omissão.

Enfim, como já pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito.

#### **DA MULTA ABUSIVA**

Conforme consta no Relatório Fiscal, itens 4 e 5, e-fls. 316 a 324, o contribuinte foi autuado por ter entregado as GFIPs relativas às competências de 01/2006 e 03 a 12/2006, inclusive referente a competência 13º salário, não declarando a totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como ter deixado de entregar a GFIP relativa à competência de 02/2006, assim procedendo restou configurada a infração à lei nº 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV e § 9º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 28/05/2009.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

[...]

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

[...]

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Quanto aos débitos com a União o art. 35, da mesma Lei nº 8.212, de 1991, assim dispõe:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

**Lei nº 9.430, de 1996:**

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

O dispositivo legal em vigor, art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela Lei nº 11.941, de 2009, prevê que no caso de lançamentos de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

Para as infrações com fatos geradores anteriores a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/ de 2009, com base no que dispõe o CTN, art. 106, inciso II, a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna, comparando-se a multa atual com a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

A autoridade fiscal realizou a comparação das multas e aplicou, para as competências 01 e 02/2006, a multa menos gravosa prevista no art. 32-A, I e II, da Lei nº 8.212, de

1991 e para as competências 03 a 12/2006 e 13º/2006, aplicou a multa menos gravosa prevista na legislação anterior (CFL 68) conforme quadro Comparação de Multas e-fls. 309 a 311.

Comp	Multa Anterior	AI 67	AI 68	Total Multa Anterior	Multa Atual	Total Multa Atual	Multa Menos Severa
01/2006	4.013,56		10.029,58	14.043,14	12.542,37	12.542,37	Atual
02/2006	23.038,59	67.074,22		90.112,81	71.995,59	71.995,59	Atual
03/2006	11.774,48		14.853,64	26.628,12	36.795,23	36.795,23	Anterior
04/2006	9.221,61		10.458,00	19.679,61	28.817,54	28.817,54	Anterior

1



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB

Informação Protegida por Sigilo Fiscal

**SAFIS - Comparação de Multas**

Emissão: 08/11/2011

Comp	Multa Anterior	AI 67	AI 68	Total Multa Anterior	Multa Atual	Total Multa Atual	Multa Menos Severa
05/2006	11.397,07		16.244,14	27.641,21	35.615,85	35.615,85	Anterior
06/2006	13.041,04		15.244,14	28.285,18	40.753,23	40.753,23	Anterior
07/2006	13.394,24		15.244,14	28.638,38	41.856,98	41.856,98	Anterior
08/2006	13.357,27		15.244,14	28.601,41	41.741,47	41.741,47	Anterior
09/2006	13.960,57		15.244,14	29.204,71	43.626,80	43.626,80	Anterior
10/2006	8.440,80		14.098,27	22.539,07	26.377,51	26.377,51	Anterior
11/2006	8.440,33		11.138,35	19.578,68	26.376,04	26.376,04	Anterior
12/2006	25.270,08		15.244,14	40.514,22	78.969,02	78.969,02	Anterior
13/2006	12.679,24		15.244,14	27.923,38	39.622,62	39.622,62	Anterior

No entanto, em observância ao postulado da retroatividade benigna, entendo aplicável ao caso a recente Súmula CARF nº 196:

**Súmula CARF nº 196**

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

Desse modo, cabe à autoridade preparadora efetivar o comparativo das multas aplicadas (principal e acessória), nos termos da Súmula CARF nº 196, aplicando a legislação mais benéfica ao contribuinte, observando quando da liquidação da decisão, a comparação a ser realizada demanda a análise conjunta de todos os autos de infrações conexos subsistentes, lavrados na mesma ação fiscal, evitando-se eventual duplicidade na aplicação das penalidades.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas à ofensa dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e ao caráter confiscatório da multa aplicada; rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir dos lançamentos efetuados às contribuições da empresa sobre serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, com fundamento no inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que declarada sua inconstitucionalidade, quanto as multas, aplicar a Súmula CARF nº 196.

*Assinado Digitalmente*

**Carmelina Calabrese**