



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.730518/2016-73
ACÓRDÃO	2003-006.925 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO DE SAUDE E GESTAO HOSPITALAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

MULTA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A CEDENTE DE DESTACAR O PERCENTUAL RETIDO.

A empresa cedente da mão-de-obra deve destacar na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços o valor dos onze por cento retidos pela empresa contratante dos serviços.

Valores repassados por parte contratante à parte contratada, para que esta última efetue o pagamento de serviços contratados a terceiros a fim de operacionalizar e executar as atividades desenvolvidas como objeto de Contrato de Gestão, não representam o pagamento de serviços em si, eis que a contratada figura apenas como intermediadora dos valores a serem

pagos às empresas contratadas para efetiva prestação do serviço. Insubsistente o lançamento da multa.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. IRRELEVÂNCIA.

Constitui infração o ato de deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Referida infração é fixa e independe da quantidade de condutas praticadas pela contribuinte.

As multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias independente do prejuízo causado ao erário, visto que tais obrigações são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das inovações trazidas em sede recursal; na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para cancelar o lançamento da multa pela falta de destaque dos 11%, cuja infração foi fundamentada na “*falta de destaque dos 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por empresa cedente de mão-de-obra*”, no valor de R\$ 2.284,05.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 572/608, interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA, de fls. 555/564, que julgou procedente o lançamento referente à Contribuição Social: i) parte patronal, SAT/RAT e relativas à falta de retenção de 11% sobre serviços contratados com cessão de mão-de-obra; ii) contribuições previdenciárias parte dos segurados empregados; iii) contribuições sociais destinadas Terceiros; e iv) multas por descumprimento de obrigações acessórias detalhadas a seguir, conforme autos de infração de fls. 02/16, 18/24, 26/45 e 47/50, respectivamente, lavrados em 25/01/2017, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, com ciência da RECORRENTE em 27/01/2015, mediante termo de ciência de lançamentos e encerramento total do procedimento fiscal, de fls. 488/489.

O crédito tributário de obrigações principais objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 693.019,50, R\$ 34.826,31 e R\$ 25.248,30, respectivamente na ordem acima descrita, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício. O lançamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias resultou no montante de R\$ 27.408,31.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 52/70, o lançamento das contribuições patronais, SAT/RAT, segurados e Terceiros decorreu da divergência de valores constantes em GFIP, RAIS e folha acerca das remunerações pagas aos segurados empregados. Na ocasião, as parcelas das remunerações declaradas em RAIS, cuja divergência permaneceram sem comprovação, foram incluídas na base de cálculo do lançamento por arbitramento (fl. 54 e ss):

Após a análise da documentação apresentada, a fiscalização constatou que a empresa não efetuou em sua totalidade o recolhimento das contribuições previdenciárias, parte patronal, RAT, de segurados, referentes as outras entidades (terceiros) e relativas à retenção de 11% sobre as remunerações contidas em notas fiscais de prestações de serviços de saúde.

(...)

Analisando a documentação apresentada pelo contribuinte, a auditoria fiscal constatou divergências entre as remunerações de segurados empregados declaradas em GFIP, RAIS e folha de pagamento.

(...)

A maior parte das remunerações não presentes em GFIP, foi esclarecida pelo contribuinte, conforme documento entregue pelo mesmo, anexo a este processo, contudo algumas remunerações não puderam ser identificadas pela empresa.

Como não fora apresentada comprovação da origem de parte das remunerações, a legislação estabelece que que esses valores devem ser arbitrados como base de cálculo de contribuições previdenciárias e de outras entidades (terceiros).

O procedimento para arbitramento de valores encontra-se previsto na Lei 8.212/91, nº art. 33 e seus parágrafos, *in verbis*:

A respeito do lançamento decorrente da falta de retenção dos 11% sobre a remuneração contida em notas fiscais de serviços, o relatório fiscal destaca que a contribuinte realizou contrato de gestão com o Estado do Ceará com o objetivo de operacionalizar a gestão e execução das atividades e serviços de saúde a serem desenvolvidos em hospitais e unidades de pronto atendimento – UPA do Estado. Neste sentido, contratou serviços de saúde para os Hospitais e UPAs, os quais estavam sujeitos a retenção conforme estabelece o Art. 31 da Lei 8.212/91 e Art. 219 do Decreto 3.048/99.

Ao analisar a documentação apresentada, a autoridade fiscal verificou que alguns contratos *“não determinavam em seu conteúdo quem realmente prestava o serviço e dessa forma não se podia identificar se os serviços foram prestados apenas por sócios ou por sócios e outros profissionais”*, e concluiu o seguinte (fl. 61):

A auditoria fiscal observou que não existiam nos contratos apresentados a previsão de fornecimento de material ou equipamento para os serviços prestados, nem a discriminação em notas fiscais da mão de obra e do material empregado. Dessa forma, considerou-se como base de cálculo da retenção os valores brutos das notas fiscais de serviços médicos.

A apuração da base de cálculo para as contribuições relativas à retenção de 11% encontra-se prevista nos artigos 121, 122 e 123 da Instrução Normativa No 971/RFB, de 2009, abaixo transcritos:

Quanto ao lançamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias, a autoridade fiscal destacou que as penalidades decorrem de (conforme bem resumido pela DRJ de origem):

- a) não destacar a retenção previdenciária de 11% nas notas de empenho de despesa para que o tomador, no caso a Secretaria de Saúde do Estado do Ceará, efetue a retenção prevista;
- b) contabilizar serviços prestados por pessoa jurídica em conta contábil de pessoa física; e
- c) deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, haja vista a não inclusão em folha de pagamento de remunerações de segurados empregados, detectadas através do batimento entre os valores declarados em GFIP e a RAIS.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 494/525, em 01/03/2017. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Salvador/BA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Partindo do pressuposto jurídico do "Contrato de Gestão" como figura jurídica criada por lei, onde o poder público contrata Organização Social, fixa-se o entendimento de que essa natureza contratual possui peculiaridades próprias distintas de qualquer outra modalidade de contrato, sob certos requisitos que envolvem especificadamente a "gestão", em seu sentido etimológico, que significa o ato de gerir.

Dessa forma, distingue-se o "Contrato de Gestão" da "cessão de mão-de- obra, haja vista que a finalidade daquela é assumir o gerenciamento, conforme expressa a cláusula segunda, do Contrato de Gestão 4/2015, firmado entre a SESA e o ISGH para a gestão das UPA no Estado do Ceará.

Por essa razão, não há como submeter o contrato de gestão a regra do art. 31, da Lei 8.212/91, haja vista que não há prestação de serviços, tampouco há cessão de mão-de- obra ou empreitada.

Não há falar, sequer, em emissão de Nota Fiscal, haja vista que se inexistente prestação de serviços, inexistente também operação tributável e fato gerador, razão pela qual o repasse das verbas deve ser realizado a luz do contrato, já que este é o instrumento que fundamenta a relação de parceria entre ISGH e o Estado do Ceará.

Assim sendo, não sendo o caso de retenção, não há do que se falar em descumprimento de obrigação acessória.

A impugnante também presta informações na RAIS. Ocorre que, no presente caso, os valores levantados na Fiscalização foram corretamente informados na GFIP e incorretamente informados na RAIS.

Neste caso, o próprio sócio/prestador de serviços, é responsável em efetuar o recolhimento de contribuições previdenciárias, tal fato é devidamente comprovado pelo contrato social das empresas, notas fiscais e relatórios de procedimentos, todos em anexo.

De modo que a impugnante deveria ser responsabilizada, apenas pela retenção das contribuições previdenciárias dos funcionários das empresas prestadoras de serviços.

É que, conforme afirma a Fiscalização, foram encontradas notas fiscais de serviços emitidas por pessoas jurídicas contabilizadas em conta destinada a registrar serviços prestados por pessoa física, todavia, não diz em que aspecto tal constatação tenha prejudicado seu trabalho. Se notas fiscais de serviços prestados por pessoas jurídicas foram contabilizadas em rubrica de pessoa física, trata-se de um defeito contábil, ou seja, um erro técnico que não gerou ao fisco qualquer prejuízo, não dificultou nem atrapalhou o trabalho da auditoria.

Diante do exposto, requer: o recebimento da presente impugnação, com suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, do Código Tributário Nacional, e efeito legal de impedimento quanto a exigência do tributo; a juntada dos documentos comprobatórios em anexo; que seja desconstituída as presentes infrações, uma vez que não se aplica ao "Contrato de Gestão", a regra de retenção do artigo 31, da Lei 8.212/1991, ademais a GFIP foi preenchida corretamente, de modo que todas as contribuições foram devidamente recolhidas e não era obrigada a reter grande parte dos valores considerados devidos pela Fiscalização; e a desconsideração da multa de R\$ 22.840,21 (vinte e dois mil oitocentos e quarenta reais o vinte e um centavos) aplicada pela fiscalização em virtude da suposta incorreta contabilização das contribuições ou, alternativamente, na hipótese de acatamento da infração, a penalidade a ser aplicada deve ser no valor vigente na época.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Salvador/BA julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 555/564):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

São devidas as contribuições previdenciárias, cota patronal, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestaram serviços.

As pessoas jurídicas de direito privado qualificadas como Organizações Sociais não compõem a Administração Pública Direta ou Indireta, devendo recolher todas as contribuições sociais, por elas retido, aos cofres da União, como as demais pessoas jurídicas de Direito Privado.

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

São devidas as contribuições previdenciárias, parcela dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados que prestaram serviços.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.

A partir de 1/2/99, o contratante de qualquer serviço executado mediante cessão de mão-de-obra deve reter 11% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviço e recolher a importância retida à Seguridade Social.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação solicitada, a Receita Federal do Brasil pode inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

As reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

FOLHA DE PAGAMENTO FORA DOS PADRÕES.

Constitui infração deixar a empresa de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

DEIXAR DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS.

Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

DEIXAR DE RETER OS 11%.

Constitui infração deixar a empresa cedente de mão-de-obra de destacar na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, 11% (onze por cento) do valor bruto da prestação de serviços.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 15/02/2018, conforme AR de fl. 609, apresentando Recurso Voluntário de fls. 572/608, em 08/03/2018.

Em suas razões, reiterou todos os argumentos da impugnação, inovando suas argumentações apenas ao alegar inconsistência da caracterização dos fatos geradores, para alegar nulidade do lançamento, por ausência dos requisitos legais de perfectibilização do ato administrativo, no intuito de pleitear a ilegalidade da aferição indireta realizada e, conseqüente, cerceamento do seu direito de defesa.

Discorre, em síntese, que a fiscalização se utilizou de um método incompatível com a fixação do salário de contribuição, haja vista que sequer no relatório fiscal, discriminou como chegou à verba mencionada para fins de caracterização como base de cálculo de contribuição previdenciária.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, contudo deve ser apenas parcialmente conhecido.

Conforme relatado, ao apresentar o recurso voluntário, o contribuinte se insurgiu contra o arbitramento da base de cálculo para o lançamento das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, realizado por aferição indireta. Com isso, apresentou novos argumentos de defesa que não foram oportunamente suscitados para apreciação pela DRJ de origem, razão pela qual não compete a este julgador examinar matérias não previamente submetidas à instância de origem para deliberação.

O conhecimento dessas novas razões de defesa, neste momento processual, violaria o princípio da não supressão de instância, pois as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela DRJ de origem.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente

examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões:

extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variandose somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida.

Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão

do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo a quo extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciarse. Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)."

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância a quo. Confira-se:

"Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)."

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhece-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011)."

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

"MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

Assim, não merecem conhecimento todas as alegações apresentadas nos tópicos “DA INCONSISTÊNCIA DA CARACTERIZAÇÃO DOS FATOS GERADORES” e “DA NULIDADE DO LANÇAMENTO – AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS DE PERFECTIBILIZAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO - DA ILEGALIDADE DA AFERIÇÃO INDIRETA” do recurso voluntário (itens 67 e seguintes), por tratar de temas sobre os quais não foi instaurado o litígio administrativo com a impugnação.

Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido.

Passa-se a análise dos temas conhecidos.

MÉRITO

Contrato de Gestão. Não Obrigação à Retenção Prevista no Art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

No tópico 3 de seu recurso, a contribuinte destaca sua condição como Organização Social bem como os objetivos do Contrato de Gestão firmado com o Estado do Ceará, tudo para fundamentar a sua não obrigação da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, por ausência de prestação de serviços, cessão de mão-de-obra ou empreitada no referido contrato, razão pela qual não mereceria prosperar o lançamento (subitem 3.3).

Ao final, afirma não ter descumprido qualquer obrigação acessória, não sendo devida a multa aplicada (subitem 3.4).

Em princípio, destaca-se que nenhum argumento deste tópico recursal é capaz de afastar o lançamento da obrigação principal decorrente da falta da retenção das contribuições prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

É que todos os argumentos da contribuinte são voltados para o “Contrato de Gestão” firmado entre ela e o Estado do Ceará. No entanto, a base de cálculo para o lançamento das contribuições previdenciárias, relativas à falta de retenção de 11% sobre serviços contratados com cessão de mão-de-obra, foi extraída dos contratos firmados entre a contribuinte e terceiras empresas contratadas pela RECORRENTE para a prestação de serviços de saúde, e não do “Contrato de Gestão” em si.

Por outro lado, as alegações são pertinentes para o enfrentamento da multa lançada pelo descumprimento de obrigação acessória, consistente na “*falta de destaque dos 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por empresa cedente de mão-de-obra*”. E, neste ponto, entendo assistir razão à contribuinte.

Isso porque, conforme disposto no relatório fiscal, a multa teria sido aplicada pela falta de destaque da retenção previdenciária de 11% nas notas de empenho de despesa (fl. 65):

7.1.1.2 - DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO

O Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar – ISGH, constitui-se em uma Organização Social e realizou contrato de gestão com o Estado do Ceará, através da Secretaria de Saúde. O contrato de gestão, anexo a este processo fiscal, tinha como objetivo a operacionalização da gestão e execução das atividades e serviços de saúde a serem desenvolvidos em hospitais e unidades de pronto atendimento – UPA do Estado do Ceará.

Os serviços de saúde são executados pelos trabalhadores da contratada nas unidades de saúde estaduais (hospitais e UPAS) Para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias acessórias equipara-se à empresa a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade. Desta forma, as Organizações Sociais, criadas pela Lei 9637/98 são equiparadas a empresa, segundo o parágrafo único do art. 15 da Lei 8.212/91.

Mensalmente, o ISGH emite ofício dirigido à Secretaria tomadora do serviço (SESA), solicitando o empenho e o pagamento do valor da parcela dos contratos do mês em andamento, oportunidade em que envia relatório mensal de avaliação das atividades realizadas, bem como certidões negativas de débito, inclusive as de tributos federais e contribuições previdenciárias e notas de empenho da despesa. Os valores são repassados pelo Estado e contabilizados na conta 4010101030004 – Receita de Contrato de Gestão – SESA.

O contratante, no caso o ISGH, não destaca a retenção previdenciária de 11% nas notas de empenho de despesa para que o tomador, no caso a Secretaria de Saúde, efetue a retenção prevista

Contudo, pelo relato da autoridade fiscal, as notas de empenho não representavam, necessariamente, o valor do serviço a ser pago à RECORRENTE pelo Estado do Ceará, mas sim os valores a serem pagos em razão das contratações de empresas para a prestação de serviços de saúde.

Ou seja, os valores foram repassados pelo Estado do Ceará à contribuinte para que esta efetuasse o pagamento de serviços contratados a terceiros a fim de operacionalizar e executar as atividades desenvolvidas como objeto de Contrato de Gestão. Assim, não representam o pagamento de serviços em si, eis que o contribuinte figurou apenas como intermediador dos valores a serem pagos às empresas contratadas para efetiva prestação do serviço.

Neste diapasão, a nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços que deve destacar o valor de 11% de retenção de que trata o art. 219 do Decreto nº 3.048/99 é aquela representativa dos serviços contratados pelo contribuinte e as terceiras empresas. Ou seja, eram as notas emitidas pelas empresas terceiras contratadas, e não a nota de empenho de despesa apresentada pelo RECORRENTE ao Estado do Ceará.

Tanto é que os valores que serviram de base para o lançamento das obrigações principais foram extraídos dos contratos e notas fiscais de prestação de serviços de saúde

firmados entre o RECORRENTE e as empresas terceiras contratadas, e não o valor decorrente do “Contrato de Gestão” firmado com o Estado do Ceará.

Ademais, ainda que a aplicação da multa tivesse como objeto as notas fiscais emitidas pelas empresas terceiras contratadas para prestação de serviços – o que se admite apenas para argumentar –, a multa ora aplicada seria insubsistente pois, nestas operações, o contribuinte figurou como empresa tomadora dos serviços (contratante da mão-de-obra), e não como empresa cedente da mão-de-obra, que é a obrigada pelo destaque da retenção na nota fiscal.

Em razão do exposto, entendo que deve ser cancelado o lançamento da multa cuja infração foi fundamentada na “*falta de destaque dos 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por empresa cedente de mão-de-obra*”, no valor de R\$ 2.284,05 (fl. 49), aplicada pelo fato da contribuinte não ter destacado a retenção previdenciária de 11% nas notas de empenho de despesa.

Contribuições Incidentes sobre Remuneração dos Segurados Empregados

Quanto ao lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, a RECORRENTE afirma, no tópico 4 de sua peça recursal, que não eram os valores declarados na RAIS que estavam corretos (como entendeu a fiscalização), mas sim aqueles declarados em GFIP.

Na ocasião, efetuou uma série de comparações por amostragem para indicar que alguns valores constantes da RAIS não eram base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Contudo, como bem afirmou a DRJ de origem (cujas afirmações não foram rebatidas em recurso), a contribuinte apresentou com sua defesa a mesma documentação já apresentada na fase de fiscalização e que levou a autoridade fiscal a afastar da base de cálculo parte dos valores constantes na RAIS, por entender pela efetiva comprovação de que eles não seriam base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Cito o seguinte excerto do Relatório Fiscal (fl. 55):

A auditoria fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal No 5, com ciência do contribuinte em 22 de dezembro de 2016, intimou o contribuinte a esclarecer as divergências identificadas entre as GFIP's entregues e os valores das remunerações informados em RAIS, os quais não constavam em folha de pagamento, constantes de planilha anexa a este Termo de Intimação.

A maior parte das remunerações não presentes em GFIP, foi esclarecida pelo contribuinte, conforme documento entregue pelo mesmo, anexo a este processo, contudo algumas remunerações não puderam ser identificadas pela empresa.

Como não fora apresentada comprovação da origem de parte das remunerações, a legislação estabelece que que esses valores devem ser arbitrados como base de cálculo de contribuições previdenciárias e de outras entidades (terceiros).

Neste ponto, tendo em vista que a RECORRENTE reiterou todos os argumentos da impugnação, e em atenção ao disposto no art. 114, §12, inciso I, do RICARF, adoto como razões de decidir a fundamentação exarada na decisão da DRJ ora combatida, por concordar com seu teor. Para tanto, reproduzo o seguinte trecho atinente à matéria ora tratada (fl. 561):

Nesse compasso, em relação às demais contribuições sociais cobradas, nota-se que a fiscalização federal, diligentemente, através do Termo de Intimação Fiscal 5, com ciência do contribuinte em 22/12/2016, intimou o contribuinte a esclarecer divergências identificadas entre as GFIP entregues e os valores das remunerações informados em RAIS, os quais não constavam em folha de pagamento, constantes de planilha anexa ao Processo Administrativo Fiscal.

Em resposta à intimação da fiscalização federal, a maior parte das remunerações não presentes em GFIP foi esclarecida pelo contribuinte, conforme documento entregue e anexado a este processo, contudo, algumas remunerações não puderam ser identificadas pela empresa, fatos estes, também, não esclarecidos na fase de impugnação, haja vista que **a documentação colacionada e explicitada na peça de defesa não difere das informações contidas na resposta ao Termo de Intimação Fiscal 5.** Ainda assim, o documento anexado e digitalizado, folhas 530 a 542, só demonstra a relação dos arquivos digitais, sem explicitar valores que comprovariam o alegado na defesa. Fato este que corrobora com a confissão feita pelo contribuinte em resposta dada ao Termo de Intimação Fiscal 5, em 24/1/2017, no qual aduz que *“As divergências apresentadas no mês de janeiro/2012 não foram possíveis de identificação devidos ter ocorrido geração da FOLHA de PAGAMENTO concomitantemente nos dois sistemas, resultando inconsistências na RAIS” sic.*

Como não fora apresentada comprovação da origem de parcela das remunerações, a legislação estabelece que esses valores devem ser arbitrados como base de cálculo de contribuições previdenciárias e de outras entidades (terceiros).

O procedimento para arbitramento de valores encontra-se previsto na Lei 8.212/91, no art. 33 e seus parágrafos, consoante autuações colacionadas separadamente nº processo administrativo fiscal (fls. 2 a 45).

Pelas razões acima, entendo que deve ser mantido o lançamento das contribuições (obrigações principais) incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados empregados.

Contribuições Relativas à Retenção de 11% sobre Notas Fiscais de Serviços

O tópico 5 do recurso voluntário trata do lançamento das obrigações principais decorrentes da falta de retenção de 11% do valor dos serviços prestados com cessão de mão-de-

obra. Em suas razões, a contribuinte sustenta os “serviços [contratados], em sua maioria, foram prestados pelos sócios das empresas prestadoras” (fl. 587). Com base no exposto, pretende eximir-se do lançamento.

Contudo, não verifico quaisquer documentos anexados aos autos que corroborasse a alegação do RECORRENTE.

Conforme Relatório Fiscal (fl. 60):

Através dos Termos de Intimação Fiscal No 3 e 4, a auditoria fiscal intimou o contribuinte a apresentar as notas fiscais dos serviços de saúde prestados e ainda identificar a relação das pessoas que prestaram os serviços e os respectivos contratos para comprovação de quem realmente realizou os serviços.

Alguns contratos estabeleciam que os serviços seriam prestados por sócios das empresas prestadoras. Nessas situações, **a retenção de 11% sobre a nota fiscal não é devida**, conforme estabelecido na Instrução Normativa No 971/RFB, de 2009, no seu artigo 120 e incisos, in verbis:.

(...)

Outros contratos analisados, conforme planilha anexa (anexo 1), não determinavam em seu conteúdo quem realmente prestava o serviço e dessa forma não se podia identificar se os serviços foram prestados apenas por sócios ou por sócios e outros profissionais.

Sabe-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Desta forma, ante a informação da autoridade fiscal de que já teria efetuado a exclusão dos valores decorrentes dos contratos em que os serviços foram prestados pelo próprio

sócio, aliada à ausência de documentação comprobatória das alegações do contribuinte, não há como modificar o lançamento neste ponto.

Das Multas Aplicadas

Neste tópico (6), a RECORRENTE apenas se insurge contra a multa aplicada pelo não lançamento em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições. Argumenta que esta contabilização incorreta não acarretou qualquer dano ao Fisco (fl. 595):

56. Se notas fiscais de serviços prestados por pessoas jurídicas foram contabilizadas em rubrica de pessoa física, trata-se de um defeito contábil, ou seja, um erro técnico que não gerou ao Fisco nem à fiscalização, qualquer prejuízo, não dificultou nem atrapalhou o trabalho da auditoria.

Contudo, não merece reparo o lançamento neste ponto.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do 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.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 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.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devendo ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Assim, tendo em vista a expressa disposição do art. 32, II, da Lei nº 8.212/91, caberia ao contribuinte agir conforme determina a legislação de regência, sob pena de aplicação da multa prevista no art. 373, II, “a”, do Decreto nº 3.048/99:

Lei nº 8.212/91

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Decreto nº 3.048/99

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

(...)

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

a) deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

Rememora-se que os valores acima, previstos no RPS, são atualizados anualmente, conforme art. 373. Assim, à época em que foi efetuado o lançamento (2017), encontrava-se vigente o valor estabelecido pela Portaria Interministerial MPS/MF N° 08, de 13 de janeiro de 2017:

Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 2017:

(...)

V - o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do RPS é de R\$ 22.840,21 (vinte e dois mil oitocentos e quarenta reais e vinte e um centavos);

Portanto, entendo sem razão o RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso, não conhecendo das inovações trazidas em sede recursal. Na parte conhecida, no mérito, voto por DAR PARCIAL

PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para cancelar o lançamento da multa cuja infração foi fundamentada na *“falta de destaque dos 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por empresa cedente de mão-de-obra”*, no valor de R\$ 2.284,05 (fl. 49), nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim