



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.000570/2010-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.830 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2021
Recorrente ORGANIZACAO INDUSTRIAL CENTENARIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2007 a 30/06/2009

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.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ANÁLISE. NÃO COMPETÊNCIA. ENTENDIMENTO SUMULADO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2007 a 30/06/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial para exonerar o lançamento das contribuições incidentes sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 236/272, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP de fls. 206/222, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte patronal, SAT/RAT e da contribuição incidente sobre pagamentos a cooperativas de trabalho, conforme descrito na NFLD nº 37.234.858-0, de fls. 02/32, lavrada em 04/03/2010, referente ao período de 12/2007 a 06/2009, com ciência da RECORRENTE em 08/03/2010, conforme AR de fl. 128.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 762.511,29, já acrescido de juros de mora e da respectiva multa (de ofício ou de mora, a depender da situação mais benéfica ao contribuinte em cada competência).

Conforme verificado em relatório fiscal (fls. 76/98), o presente lançamento se refere às contribuições incidentes sobre o pagamento de serviços terceirizados de cooperativas de trabalho, bem como das contribuições patronais sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais.

De acordo com a fiscalização, após intimado, a RECORRENTE apresentou integralmente os documentos requeridos, os quais serviram para a constatação de que o Contribuinte (que desenvolve, dentre outras, as atividades de industrialização de máquinas extratoras industriais e máquinas e implementos agrícolas) deixou de declarar em GFIP os fatos geradores referentes ao pagamento por serviços prestados por cooperativas de trabalho (Uniodonto Limeira Cooperativa Odontológica e Unimed Limeira Cooperativa de Trabalho Médico), bem como de recolher as respectivas contribuições devidas, nas competências 12/2007, 01/2008, 08/2008 a 06/2009. Nas demais, competências, a autoridade fiscal verificou que a contribuinte efetuou os recolhimentos das contribuições devidas erroneamente em Guias de Recolhimento com código 2631 e no CNPJ da prestadora de serviço, que foram averbadas durante a ação fiscal.

Ademais, constatou-se que a RECORRENTE deixou de declarar em GFIP os fatos geradores referentes à remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, bem como deixou de recolher as respectivas contribuições das competências 09/2008, 12/2008 a 05/2009 (exceto Décimo-Terceiro), conforme trecho abaixo (fl. 80) :

1.6. Constatou-se, ainda, que o sujeito passivo não obstante possuir contrato de prestação de serviços odontológicos, médicos e hospitalares com as cooperativas de

trabalho Uniodonto Limeira Cooperativa Odontológica e Unimed Limeira Cooperativa de Trabalho Médico, conforme atestam fotocópias dos termos de contrato e notas fiscais (por amostragem) em anexo, deixou de declarar os respectivos fatos geradores nas Guias de Recolhimento ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social do período, bem como de recolher as respectivas contribuições devidas nas competências 12/2007, 01/2008, 08/2008 a 06/2009. Nas demais competências, a empresa efetuou os recolhimentos das contribuições devidas erroneamente em Guias de Recolhimento com código 2631 e no CNPJ da prestadora de serviço que foram averbadas durante a ação fiscal.

1.7. Demais disso, a empresa deixou de declarar em sua integralidade, nas Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social do período de 09/2008 a 05/2009 (salvo Décimo-Terceiro), os fatos geradores referentes A remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais bem como deixou de recolher as respectivas contribuições das competências 09/2008, 12/2008 a 05/2009 (exceto Décimo-Terceiro).

Assim, foram consolidados os seguintes levantamentos:

01 - FOPAG EMPREGADOS - Referente ao levantamento das contribuições patronais do artigo 22, incisos I e II da Lei n.º 8.212/91, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, vinculados à empresa, nos termos do artigo 28, incisos I e II da referida lei e constante de folhas de pagamento apresentadas. Sobre as mencionadas contribuições, apuradas nas competências 12/2008 a 05/2009 (exceto Décimo-Terceiro) incidiram os acréscimos legais constantes da Lei 9.430/96, por força do que dispõe a Lei n.º 11.941/2009;

02 - FOPAG CONTRIB INDIVIDUAIS - Relativo ao levantamento da contribuição patronal do artigo 22, inciso III da Lei n.º 8.212/91, incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços ao sujeito passivo, nos termos do artigo 28, inciso III da referida Lei e conforme constou das folhas de pagamento apresentadas. Sobre a mencionada contribuição, apurada nas competências 12/2008 a 05/2009 (exceto Décimo-Terceiro), incidiram os acréscimos legais constantes da Lei 9.430/96, por força do que dispõe a Lei n.º 11.941/2009;

03 - PAGTO COOPERATIVA DE TRABALHO - Referente à contribuição patronal do artigo 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, incidente sobre os valores pagos pelos serviços prestados pelas cooperativas de trabalho médico e odontológico Unimed e Uniodonto Limeira. Os valores das bases de cálculo, demonstrados em Relatório de Lançamentos, foram apurados sobre as notas fiscais e faturas (fotocópias incluídas por amostragem), de acordo com o definido nos artigos 291, inciso I, alínea "a" e 292 da Instrução Normativa SRP n.º 03/05, tendo em vista tratem-se de serviços odontológicos e médicos prestados por cooperados sob a vigência de contrato coletivo para pagamento por valor predeterminado, no qual foi assegurado atendimento completo, em consultório ou em hospital, consoante se infere dos termos de contratos (em anexo). Sobre a mencionada contribuição, apurada nas competências 12/2007, 01/2008, 08/2008, 12/2008 a 06/2009 incidiram os acréscimos legais constantes da Lei 9.430/96, por força do que dispõe a Lei n.º 11.941/2009;

04 - FOPAG EMPREGADOS - Referente ao levantamento das contribuições patronais do artigo 22, incisos I e II da Lei n.º 8.212/91, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, vinculados A empresa, nos termos do artigo 28, incisos I e II da referida lei e constante de folhas de pagamento apresentadas. Sobre as mencionadas contribuições, apuradas na competência 09/2008 incidiram os acréscimos legais constantes da Lei 8.212/91;

05 - FOPAG CONTRIB INDIVIDUAIS - Relativo ao levantamento da contribuição patronal do artigo 22, inciso III da Lei n.º 8.212/91, incidente sobre a remuneração paga

ou creditada aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviços ao sujeito passivo, nos termos do artigo 28, inciso III da referida Lei e conforme constou das folhas de pagamento apresentadas. Sobre a mencionada contribuição, apurada na competência 09/2008 incidiram os acréscimos legais constantes da Lei 8.212/91;

06 - PAGTO COOPERATIVA DE TRABALHO - Referente A contribuição patronal do artigo 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, incidente sobre os valores pagos pelos serviços prestados pelas cooperativas de trabalho médico e odontológico Unimed e Uniodonto Limeira. Os valores das bases de cálculo, demonstrados em Relatório de Lançamentos, foram apurados sobre as notas fiscais e faturas (fotocópias inclusas por amostragem), de acordo com o definido nos artigos 291, inciso I, alínea "a" e 292 da Instrução Normativa SRP n.º 03/05, tendo em vista tratem-se de serviços odontológicos e médicos prestados por cooperados sob a vigência de contrato coletivo para pagamento por valor predeterminado, no qual foi assegurado atendimento completo, em consultório ou em hospital, consoante se infere dos termos de contratos (em anexo). Sobre a mencionada contribuição, apurada na competência 09/2008 incidiram os acréscimos legais constantes da Lei 8.212/91.

Quanto à aplicação de multa mais benéfica, em razão da MP 449/2008, a autoridade fiscal afirma ter feito a comparação e concluiu que a nova multa de 75% do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 era mais benéfica em todas as competências, salvo na competência 09/2008, na qual aplicou-se a multa moratória da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, bem como a penalidade do art. 32, §5º, da referida Lei (fl. 100).

Por fim, a fiscalização informa que foram emitidas Representações Fiscais para Fins Penais pela ocorrência, em tese, dos ilícitos de sonegação de contribuição previdenciária e de apropriação indébita previdenciária.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 136/158 em 05/04/2010. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- Da contribuição previdenciária incidente nos pagamentos realizados a cooperativas. Há um equívoco da fiscalização em exigir da empresa ora autuada, tributo do qual não participou da relação jurídica para a sua formação. O fato gerador da contribuição lançada decorre do pagamento dos valores as cooperativas médicas. Porém, ao se analisar a hipótese de incidência descrita nos dispositivos legais que embasam o lançamento, verifica-se que a cobrança não pode prosperar. Fixa sua argumentação no fato que não usufruiu de qualquer serviço por parte dos cooperados em questão. Não possui qualquer atividade vinculada à prestação de serviços médicos ou de enfermagem, de sorte que não se pode dizer que houve uma terceirização de serviços pela autuada.

- Traz manifestação doutrinária, discorre robustamente sobre critérios identificadores para configuração da hipótese de incidência tributária, e que no presente caso não ocorre o critério material na relação jurídica entre a autuada e as cooperativas de trabalho médico. A impugnante atua como mandatária de seus funcionários.

- Cita art. 458 da CLT e art. 28, § 90, letra "q" da Lei 8.212/91 para dispor que os valores pagos a título de assistência médica não se constituem em salário in natura e estão excluídos do conceito de salário de contribuição. A exigência da fiscalização deverá ser afastada pela manifesta ilegalidade demonstrada, vez que não há previsão de

incidência tributária nas relações jurídicas entre mandatários, cooperativas e a atuada, que não podem ser consideradas partes dessas relações.

- Do tributo incidente nos pagamentos realizados a segurados empregados e contribuintes individuais - parte empresa. Discorre sobre dificuldades de ordem financeira e econômica por parte da atuada, que manteve o emprego de seus colaboradores, preterindo o recolhimento de contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração desses segurados, mantendo sua função dentro da sociedade limeirense, para posteriormente parcelar os valores devidos à Previdência Social.

- Da vinculação de pessoas físicas na Condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Cita Relatório de Vínculos, informa a revogação do art. 13 da Lei 8.620/93, dispõe sobre responsabilidade subjetiva dos sócios da atuada, que não há tal apuração nos autos e que deve ser afastado o procedimento adotado pela fiscalização.

- O caso a que se refere esse auto de infração não permite a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, pois a ausência de recolhimento não se enquadra na tipificação penal estatuída na norma pertinente.

- Requer sejam improcedentes as acusações constantes do auto ora impugnado, uma vez que as circunstâncias que redundaram na hipótese de incidência do tributo cobrado, não são capazes de caracterizar a atuada como sujeito passivo da obrigação tributária apurada. Requer ainda, que todas as intimações sejam feitas na pessoa dos advogados ali identificados.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 206/222):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/12/2007 a 30/06/2009

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa é obrigada a recolher contribuições previdenciárias relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio das cooperativas de trabalho.

CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

SAT / RAT.

São devidas as contribuições previdenciárias correspondentes ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o anexo Relatório de Vínculos, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da

administração, em razão do seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando sua qualificação e período de atuação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS (RFFP) . DEVER FUNCIONAL. LEGALIDADE.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), dirigida a autoridade competente, constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo, no julgamento administrativo, a apreciação do conteúdo dessa peça enviada às autoridades competentes.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais ou eletrônico autorizado. Dada a inexistência de previsão legal, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 06/09/2010, conforme AR de fl. 234, apresentou o recurso voluntário de fls. 236/272 em 07/10/2010.

Em suas razões, inicialmente, a RECORRENTE informa que, nos termos dos arts. 20 e 28, inciso I da Lei 8.212/91, somente pode integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária as verbas destinadas a retribuir o trabalho ou serviço prestado, não integrando, portanto, verbas que assumem nas relações sociais um claro escopo compensatório (indenizações).

No entanto, afirma que a autoridade fiscal, em momento algum, excluiu da base de cálculo, sobre a qual incidiu a contribuição previdenciária lançada, as verbas de natureza eminentemente indenizatória como é o caso dos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença, 1/3 de férias e aviso prévio indenizado.

Destarte, apresentou suas considerações, além de trechos doutrinários e jurisprudenciais, acerca da natureza não remuneratória do aviso prévio indenizado, dos 15 primeiros dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença e do terço constitucional de férias, concluindo que tais verbas não deveriam integrar a base de cálculo do tributo lançado.

Com relação à representação fiscal para fins penais, alega que é condição para a sua emissão que haja a constituição do crédito tributário, não sendo o ocorrido no presente caso, tendo em vista que, uma vez pendente de recurso administrativo, impossível se dizer que o crédito objeto do presente recurso encontra-se definitivamente constituído. Ademais, informa que se entende irrazoável, desproporcional e inútil a emissão de RFFP noticiando um crime cujos lastros mínimos de materialidade não se encontram presentes, pois ainda inconcluso o

procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito, motivo pelo qual requer a anulação dos efeitos da RFFP emitida em desfavor da RECORRENTE.

Por fim, com relação à multa aplicada, alega que tanto para o período anterior a 11/2008 como para período posterior, o limite de 20% previsto no artigo 61 da Lei 9.430/96, o qual tem exatamente a mesma redação do artigo 533, parágrafo 39, do Decreto 7.212/2010, deve prevalecer sobre qualquer outra previsão legal. Ademais disso, alega que a multa fixada no valor de 75% evidentemente reveste-se de natureza confiscatória, afrontando diretamente o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, motivo pelo qual requer a aplicação da multa supramencionada, por se tratar de multa com valor razoável e não confiscatório.

Ademais, requereu que todas as notificações e intimações fossem realizadas exclusivamente em nome do seu patrono.

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 e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço em parte pois, conforme adiante esclarecido, trata de algumas questões sobre as quais não foi instaurado o litígio.

Inicialmente, quanto ao pedido para que as intimações fossem realizadas exclusivamente em nome do patrono da contribuinte, esclareço que não merece prosperar tal pleito no processo administrativo fiscal, em que as intimações são dirigidas exclusivamente aos contribuintes parte no processo. Neste sentido, invoco a Súmula CARF nº 110:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

PRELIMINAR

Dos argumentos acerca do Aviso prévio indenizado, dos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento por auxílio-doença, do terço constitucional de férias e do limite de 20% para a aplicação da multa: não conhecimento das razões recursais

Em seu recurso voluntário, alega a RECORRENTE que algumas verbas não remuneratórias teriam sido indevidamente incluídas na base de cálculo do presente lançamento, são elas: o valor do aviso prévio indenizado pago aos seus segurados empregados, o valor dos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio doença, além do valor relativo ao terço

constitucional de férias. Segundo o contribuinte, tais verbas não teriam natureza remuneratória, o que afastaria a incidência das contribuições previdenciárias.

De igual forma, abriu tópico para questionar o percentual da multa aplicada, o qual teria sido aplicada em patamares confiscatórios, uma vez que a mesma deveria se limitar a 20%, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Contudo, referidas razões de defesa foram apresentadas somente em sede recursal; ou seja, não foram levadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância quando da apresentação da impugnação, razão pela qual o seu conhecimento, neste momento processual, violaria o princípio da não supressão de instância.

No que se refere ao lançamento das contribuições patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, a RECORRENTE ventilou em sua impugnação tão-somente alegações sobre suas dificuldades de ordem financeira e econômica. Ou seja, reconheceu o não recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração desses segurados a fim de manter seus empregos, demonstrando também sua intenção de, posteriormente, parcelar os valores devidos à Previdência Social.

Quanto à multa, a RECORRENTE não manifestou qualquer alegação em sua impugnação.

Em razão do exposto, 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, variando-se 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 Cunha² 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 pronunciar-se. 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 conhecê-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).”

Sendo assim, entendo que não merecem ser conhecidas as razões recursais apresentadas deste tópico, por inovar a matéria de defesa levada à apreciação da DRJ.

MÉRITO

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Em suas razões, a RECORRENTE apresenta argumentos sobre a impossibilidade de emissão de RFFP no presente caso, em razão da ausência de constituição definitiva do crédito tributário, uma vez pendente de recurso administrativo. Ademais, entende ser irrazoável, desproporcional e inútil a emissão de RFFP noticiando um crime cujos lastros mínimos de materialidade não se encontram presentes.

Contudo, a análise de tais questões não compete ao CARF, conforme expõe a Súmula CARF nº 28, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE.

Valores pagos às cooperativas de trabalho

Quanto às contribuições previdenciárias referente aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, apensar de a contribuinte não ter apresentado razões recursais quanto ao mencionado tema (apenas o trouxe em sua impugnação), entendo que tal questão deve ser analisada de ofício, por envolver matéria de ordem pública, já que o STF declarou a inconstitucionalidade da norma que embasou o lançamento (inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91).

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de tal cobrança conforme decisão proferida nos autos do RE nº 595838 (repercussão geral – Tema 166), inclusive com resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016, suspendendo a execução do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91.

Segue abaixo ementado o RE nº 595838:

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 I IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF. 1

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

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do já citado art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Note-se que quando do julgamento do caso pela DRJ de origem em 16/10/2009, o STF não havia proferido a sua decisão sobre o tema (acórdão transitou em julgado no dia 11/03/2015) e, conseqüentemente, não havia a Resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016.

Desta forma, imperioso concluir pelo afastamento das contribuições, ante a declaração de inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991).

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário, por este tratar de matérias não levadas à conhecimento da DRJ. Na parte conhecida, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para, de ofício, cancelar o lançamento das contribuições incidentes sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim