



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

Processo nº 10970.000042/2008-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.481 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COOPERATIVA EDUCACIONAL DE UBERLÂNDIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ARGUMENTOS DE DEFESA. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

O efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi decidido pelo órgão “a quo” que, por conseguinte, poderá ser objeto de revisão pelo órgão “ad quem”.

Se não houve decisão pelo órgão “a quo” por não ter sido a matéria sequer impugnada, não se há falar reforma do julgado, uma vez que em relação àquela matéria, nada consta no acórdão recorrido.

À luz do princípio da eventualidade, que rege nosso sistema processual, todas as alegações de defesa devem ser apresentadas na impugnação, sob pena de preclusão, não podendo o órgão “ad quem” conhecer de matéria inédita, não anteriormente questionada, pena de violação do devido processo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho (presidente da turma), Denny Medeiros, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci (Vice-Presidente), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº **09-21 .082**, da 6ª Turma da DRJ/JFA de Juiz de Fora (fls. 104/109), que julgou procedente o lançamento constituído por meio do Auto de Infração DEBCAB nº 37.156.553-3 e impôs multa ao autuado por descumprimento de obrigação acessória por infração ao art. 32, I da Lei nº 8.212/91.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

"Trata-se de processo de Auto de Infração - AI Debcad nº 37.156.553-7, lavrado em 03/06/2008, tendo o interessado tomado conhecimento da autuação em 06/06/2008, pessoalmente, conforme fls. 01 dos autos.

A ação fiscal iniciou-se com a entrega do Termo de Início da Ação Fiscal-TIAF em 10/01/2008, conforme fls. 06/08.

De acordo com o descrito às fls. 13, a empresa foi autuada por ter deixado de incluir na folha de pagamento a remuneração paga a segurados contribuintes individuais e empregados no que tange a verbas referentes à fiscalização de provas, serviços de pintura, pedreiro, arquitetura, eletricista, jardinagem, advocacia, dentre outros, que foram lançados nas contas contábeis "Serviços de Terceiros", "Manutenção e Conservação", "Outras Despesas Administrativas" e "Serviços Prestados-PF", no período de 01/2006 a 12/2007. Tal fato configura infração prevista no art. 32, inciso I da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, c/c o art. 225, inciso I e § 9º do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

Em decorrência da infração ao dispositivo acima descrito, foi aplicada uma multa, nos termos dos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, c/c art. 283, inciso I, alínea "a" e art. 373 do RPS, atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008, no valor de R\$ 1.254,89 (um mil, duzentos e cinqüenta e quatro reais, oitenta e nove centavos), conforme descrito às fls. 14. Constou também do relato fiscal a não ocorrência das circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do RPS, nem da atenuante prevista no art. 291 do mesmo Regulamento.

Dentro do prazo regulamentar de defesa, por meio da petição acostada às fls. 51/53 protocolada na DRF Uberlândia/MG em 08/07/2008, o sujeito passivo alega em síntese o seguinte:

Inicialmente informa que, em relação aos segurados empregados, efetuou as retificações necessárias e providenciou o pagamento da obrigação principal no respectivo Auto de Infração. Para comprovação juntou cópias dos Protocolos de Envio de Arquivos via Conectividade Social (fls. 71/79) e das Guias de Previdência Social-GPS, quitadas em 08/07/2008 (fls. 80/87).

Afirma que no tocante ao descumprimento de obrigação acessória, no que se refere aos valores pagos a terceiros (prestadores de serviço), não procede a autuação, eis que referidos trabalhadores não se enquadram na disposição contida no art. 31 da Lei nº 8.212/91, pois não se trata de cessão de mão-de-obra ou de trabalho temporário. Acrescenta que o parágrafo 3º do citado artigo conceitua cessão de mão-de-obra e traz o rol de serviços em que se aplicaria a retenção de 11%, mas que dentre os serviços prestados não se verifica nenhuma destas situações. Aduz que os terceiros que prestaram serviços são profissionais autônomos e não foram cedidos por nenhuma empresa e, portanto, devem ser tratados como contribuintes individuais.

Por fim, requer que seja recebida a impugnação, consideradas as retificações e pagamentos que foram feitos em relação aos empregados e reduzido o valor da multa, e no tocante aos prestadores de serviço, apreciado o mérito e decidido pela improcedência da autuação.

É o relatório.”

A decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ/JFA de Juiz de Fora julgou procedente o lançamento em decisão assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/06/2008

INFRAÇÃO. FOLHA DE PAGAMENTO ELABORAÇÃO EM DESACORDO COM OS PADRÕES ESTABELECIDOS.

Constitui infração deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Administração Tributária.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DISTINÇÃO.

A obrigação de pagar o tributo tem natureza distinta da penalidade pecuniária aplicada por descumprimento de obrigações acessórias.

Lançamento Procedente

Cientificada dessa decisão aos 30 de outubro de 2008, a autuada apresentou recurso voluntário aos 28 de novembro de 2008, alegando, em síntese:

- 01) Que as cooperativas foram instituídas em ordem a prestar serviços aos seus associados, como manda o art. 4º da Lei nº 5.764/71, sendo a reunião de esforços e recursos de um grupo que pretende a melhoria de sua condição social, sob os aspectos econômicos e profissionais;
- 02) Conforme art. 2º da Ata de Assembleia Geral de Constituição, verifica-se que a recorrente é uma cooperativa de trabalho sem fins lucrativos, constituída nos moldes da mencionada lei, formada por pessoas da mesma profissão que, na qualidade de cooperados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio;
- 03) Desse modo, trata-se de uma cooperativa de trabalho, não de produção, uma vez que seus cooperados não contribuem com serviços profissionais para a produção em comum de um bem, não havendo que a enquadrá-la

como tal, tampouco seus cooperados como contribuintes individuais, conforme disposto no art. 9º, V, “n” do Decreto 3.048/99;

- 04) Que não pode ser equiparada a empresa para fins de cumprimento de obrigações principais e acessórias perante a Seguridade Social e que não se há falar que seus cooperados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens;
- 05) Que conforme consta do Estatuto Social da recorrente, trata-se de uma cooperativa em que os associados não estão vinculados a uma hierarquia patrão/empregado. Eles próprios elegem seus dirigentes e todos gozam de iguais direitos e obrigações;
- 06) Que os cooperados se associaram à cooperativa subscrevendo cotas do capital social, cotas essas que definem o seu grau de responsabilidade pelas obrigações da pessoa jurídica;
- 07) Não há que se falar em vínculo empregatício entre os cooperados e a cooperativa, conforme norma expressa no art. 9º da Lei nº 5.764/71, norma esta reforçada pela Lei nº 8.949/94, que deu nova redação ao parágrafo único do art. 442 da CLT, que contém disposição no mesmo sentido;
- 08) Que foi constituída mediante a associação de vários professores e disponibiliza para a sociedade, por meio de seus cooperados, o ensino médio regular, de modo que se trata de uma cooperativa de trabalho, não de produção, pois seus associados não contribuem com serviços profissionais para a produção em comum de um bem;
- 09) Que não pode prosperar a autuação lavrada pela autoridade fiscal e não procede o valor da multa que lhe foi aplicada, pois age de boa-fé o contribuinte que, cercado de todas as cautelas de praxe, tem razões suficientes para acreditar que está praticando um ato conforme o direito, mesmo que ignore que seu ato está em descompasso com a legislação. Afirma que, nesses casos, nossos tribunais vêm assegurando a devida proteção jurídica ao contribuinte de boa-fé;
- 10) Que agiu de boa-fé, não causou dano ao Erário nem teve intenção de fazê-lo, requerendo, assim, que o auto de infração seja julgado improcedente e cancelada a multa.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

MATÉRIAS PRECLUSAS

Conforme se verifica da análise da impugnação e do recurso voluntário, constata-se que no recurso ora sob análise, em sua totalidade, o recorrente traz matéria nova, inédita, que não foi trazida à apreciação da DRJ em sede de impugnação.

Com efeito, confrontando-se ambas as peças de defesa, verifica-se que a recorrente inova na fase recursal, apresentando teses que não foram levadas à apreciação do colegiado de primeiro grau, de modo que tendo trazido aos autos diversos questionamentos novos que não estavam contidos na impugnação, estes não podem ser conhecidos.

Realmente, analisando o conteúdo da impugnação, bem como do recurso voluntário, constata-se que a recorrente inova neste último relativamente a **todos os argumentos apresentados**: em torno de sua constituição à luz da Lei nº 5.764/71, no que diz respeito à tese de que se trata de uma cooperativa de trabalho, não de produção, conforme disciplinada no art. 1º, § 3º da Lei 10.666/03, quanto a entender que não pode ser equiparada a empresa, pelo que não se há falar em equiparação de seus cooperados a contribuintes individuais, como nas empresas em geral, de que agiu de boa-fé, não causou dano ao erário, nem pretendeu fazê-lo ao cometer a infração objeto de autuação, motivo pelo qual deve ter a multa cancelada, como vêm fazendo os Tribunais nessas hipóteses, dentre outras alegações somente trazidas a conhecimento em sede recursal.

Para que não restem dúvidas a esse respeito, segue, abaixo, comparativo das alegações constantes da impugnação e do recurso voluntário, dispostas, lado a lado, para melhor visualização:

Alegações Impugnação	Alegações Recurso Voluntário
No tocante à multa por descumprimento de obrigação acessória, relativamente aos valores pagos a terceiros, especificamente a prestadores de serviços, não assiste razão à autoridade fiscal uma vez que os prestadores de serviços elencados no Anexo I, na planilha anexa ao AI, não se enquadram no art. 31 da Lei nº 8.212/91, pois não se trata de relação jurídica de cessão de mão-de-obra, nem de regime de trabalho temporário.	Que as cooperativas foram instituídas em ordem a prestar serviços aos seus associados, como manda o art. 4º da Lei nº 5.764/71, sendo a reunião de esforços e recursos de um grupo que pretende a melhoria de sua condição social, sob os aspectos econômicos e profissionais
Há, no caso, prestadores de serviços autônomos sem nenhum tipo de subordinação ou habitualidade, o que afasta a incidência do art. 31 da Lei nº 8.212/91.	Conforme art. 2º da Ata de Assembleia Geral de Constituição, verifica-se que a recorrente é uma cooperativa de trabalho sem fins lucrativos, constituída nos moldes da mencionada lei, formada por pessoas da mesma profissão que, na qualidade de cooperados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio
Os profissionais que prestaram serviços à recorrente não foram cedidos por empresa alguma. São prestadores de serviços da área da advocacia, arquitetos, pintores, eletricistas, jardineiros, fiscais de prova e profissionais de informática. Todos eles não se encaixam na categoria “cessão de mão-de-obra”, eis que são profissionais autônomos que devem ser tratados como contribuintes individuais, o que afasta a	Desse modo, trata-se de uma cooperativa de trabalho, não de produção, uma vez que seus cooperados não contribuem com serviços profissionais para a produção em comum de um bem, não havendo que a enquadre-a como tal, tampouco seus cooperados como contribuintes individuais, conforme disposto no art. 9º, V, “n” do Decreto 3.048/99

obrigação da recorrente, na ocasião, impugnante, “pagar os 11% a título de contribuição previdenciária”.	
O art. 31, § 3º da Lei nº 8.212/91 conceitua cessão de mão-de-obra, bem como traz o rol dos serviços que, uma vez desenvolvidos pelas empresas, as sujeitariam à retenção de 11% a título de contribuição previdenciária, sendo que o Anexo I do auto de infração não traz nenhuma dessas hipóteses previstas em lei.	Que não pode ser equiparada a empresa para fins de cumprimento de obrigações principais e acessórias perante a Seguridade Social e que não se há falar que seus cooperados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens
Que a parcela da obrigação principal foi retificada e paga no seu respectivo auto de infração, conforme documentos que anexa, pois se trata de segurados empregados.	Que conforme consta do Estatuto Social da recorrente, trata-se de uma cooperativa em que os associados não estão vinculados a uma hierarquia patrão/empregado. Eles próprios elegem seus dirigentes e todos gozam de iguais direitos e obrigações
-	Que os cooperados se associaram à cooperativa subscrevendo cotas do capital social, cotas essas que definem o seu grau de responsabilidade pelas obrigações da pessoa jurídica
-	Não há que se falar em vínculo empregatício entre os cooperados e a cooperativa, conforme norma expressa no art. 90 da Lei nº 5.764/71, norma esta reforçada pela Lei nº 8.949/94, que deu nova redação ao parágrafo único do art. 442 da CLT, que contém disposição no mesmo sentido
-	Que foi constituída mediante a associação de vários professores e disponibiliza para a sociedade, por meio de seus cooperados, o ensino médio regular, de modo que se trata de uma cooperativa de trabalho, não de produção, pois seus associados não contribuem com serviços profissionais para a produção em comum de um bem
-	Que não pode prosperar a autuação lavrada pela autoridade fiscal e não procede o valor da multa que lhe foi aplicada, pois age de boa-fé o contribuinte que, cercado de todas as cautelas de praxe, tem razões suficientes para acreditar que está praticando um ato conforme o direito, mesmo que ignore que seu ato está em descompasso com a legislação. Afirma que, nesses casos, nossos tribunais vêm assegurando a devida proteção jurídica ao contribuinte de boa-fé
-	Que agiu de boa-fé, não causou dano ao Erário nem teve intenção de fazê-lo, requerendo, assim, que o auto de infração seja julgado improcedente e cancelada a multa

Saliente-se que essas novas alegações, todas elas, poderiam e, mais, deveriam ter constado das razões de defesa da recorrente desde a impugnação.

De fato, conforme dispõe o Decreto 70.235/72:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”

“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;

(...).”

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Da leitura desses dispositivos, que regem o Processo Administrativo Fiscal, fica claro que a fase litigiosa do processo administrativo se instaura com o oferecimento da impugnação (art. 14) que, por sua vez, deverá conter todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta defesa, os pontos de discordância em relação àquilo que se contrapõe e as razões e provas que se pretende produzir (art. 16, III) e que, por fim, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17).

Disso se extrai que **sobre a matéria não impugnada**, por determinação normativa do art. 17, e até por imperativo lógico, **não há controvérsia**, fato que impede o seu conhecimento pelo colegiado de segundo grau em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa, ou seja, a oportunidade de o recorrente apresentar todos os seus argumentos de defesa, que era na impugnação, já se consumou.

Sobre o assunto, ensina-nos a doutrina que:

*“5. **Preclusão consumativa:** Diz-se consumativa a preclusão, quando a perda da faculdade de praticar o ato processual decorre do fato de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, isto é, de o ato já haver sido praticado e, portanto, não pode tornar a sê-lo. (...)" (NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – NOVO CPC – LEI 13.105/2015*. São Paulo: RT, 2015, p. 744)"*

*“**Contestação.** Uma vez apresentada a contestação, com bom ou mau êxito, não é dada ao réu a oportunidade de contestar novamente ou de aditar ou completar a já apresentada (RTJ 122/745). No mesmo sentido: RT 503/178.” (Idem, p. 745)*

Ressalte-se, ademais, que o recurso voluntário é o instituto posto à disposição da parte sucumbente para expressar, no curso do processo, a sua inconformidade com a decisão proferida pelo órgão julgador com a decisão que lhe tenha sido desfavorável. Dessa forma, o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, proferida por um órgão julgador hierarquicamente inferior, na qual se tenha decidido em relação à determinada questão do lançamento de maneira que não atenda aos interesses do recorrente.

É dizer, o efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi **decidido** pelo órgão “a quo” que, por conseguinte, poderá ser objeto de revisão pelo órgão “ad quem”.

Assim, se não houve decisão pelo órgão “a quo” a respeito de determinada questão por não ter sido a matéria sequer impugnada, não se há falar em reforma do julgado quanto àquele ponto, uma vez que em relação àquela matéria, nada consta no acórdão recorrido.

Nesse contexto, à luz do princípio da eventualidade, que rege nosso sistema processual, todas as alegações de defesa devem ser apresentadas na impugnação, sob pena de

preclusão, não podendo o órgão “ad quem” conhecer de matéria inédita, não anteriormente questionada, pena de violação do devido processo legal.

Nesse sentido, são inúmeros os precedentes deste tribunal por não conhecer de matéria que não tenha sido submetida previamente à apreciação e julgamento de primeira instância, dos quais cito apenas alguns, ilustrativamente:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2006 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente /contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

DECADÊNCIA

Tendo o contribuinte sido cientificado no transcurso do quinquênio legal não há que se falar em decadência.

NULIDADE DO MPF

Tendo sido realizadas as prorrogações e inclusões no procedimento de fiscalização, não há que se acolher a nulidade do procedimento.

(Acórdão 3301-002.475, autos do processo nº 19515.004887/201013)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.

IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

Os contornos da lide administrativa são definidos pela impugnação ou Manifestação de inconformidade, oportunidade em que todas as razões de Fato e de direito em que se funda a defesa devem deduzidas, em observância Ao princípio da eventualidade, sob pena de se considerar não impugnada a matéria não expressamente contestada, configurando a preclusão consumativa, conforme previsto nos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

(1001000.297, autos do processo nº 10830.722047/201331)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001

Ementa:

INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

IMPOSSIBILIDADE

Nos termos dos artigos 16, inciso III e 17, ambos do Decreto n. 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em impugnação desenvolver todos os fundamentos fático jurídicos essenciais ao conhecimento da lide administrativa, sob pena de preclusão da matéria.

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA.

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição ao PIS e COFINS relativa às instituições financeiras, sendo irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos.

Recurso voluntário negado. Crédito tributário mantido.

(3402004.942, autos do processo nº 16327.000840/200381)

Por conseguinte, entendo que esses argumentos, trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não teve oportunidade de conhecer e se manifestar a autoridade

julgadora de primeira instância, não podem ser conhecidos por esse colegiado, dada a ocorrência de preclusão consumativa.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de **não conhecer do recurso voluntário**.

É como voto.

Renata Toratti Cassini

Relatora