



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720194/2013-56
ACÓRDÃO	2003-006.902 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE SANTA MARIA MADALENA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2009

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 224/228 interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR, de fls. 211/219, que julgou procedente o lançamento referente à Contribuições Previdenciárias relativas a falta de retenções devidas sobre a prestação de serviços sob a forma de cessão de mão de obra, prevista no art. 31, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.212/91, conforme autos de infração DEBCAD nº 51.028.448-5, de fls. 3/7, lavrado em 24/04/2013, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 04/2009 a 12/2009, com ciência da RECORRENTE em 29/04/2013, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor R\$ 319.483,51, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 11/13, ora sintetizado pela DRJ de origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

No respectivo Auto de Infração encontra-se detalhado os valores apurados (no anexo denominado “DD - Discriminativo de Débito”), os lançamentos efetuados (no anexo denominado “RL – Relatório de Lançamentos”) e os fundamentos legais da exigência (no anexo denominado “FLD – Fundamentos Legais do Débito”).

O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Relatório Fiscal (fls. 11-13) e nos demais documentos carreados aos autos pela fiscalização. Trago a seguir, a parte do Relatório Fiscal que trata da apuração dos fatos geradores e da aplicação da multa:

2 - Da apuração dos fatos geradores

2.1. A análise dos pagamentos efetuados na conta 3.3.90.39.00.0000 (Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica) revelou a existência de lançamentos sem que fosse possível a identificação do tipo do serviço prestado. Foi emitido, então, o Termo de Intimação Fiscal 01 solicitando os processos de empenho relativos a estes lançamentos.

2.2. Na análise dos empenhos ficou constatada a contratação da empresa INSTITUTO DELTA DE AMPARO A PESQUISA, EDUCAÇÃO E SAÚDE, CNPJ (...) que, de acordo com o contrato de prestação de serviços firmado entre esta e o município, forneceu, no período de 04 a 12/2009, profissionais da área de saúde para o atendimento a população do município. De acordo com o contrato, cuja cópia segue anexa ao processo de débito, os serviços foram efetuados na forma de cessão de mão de obra, uma vez que os profissionais ficam à disposição da empresa contratante, sob sua subordinação, a fim de realizar serviços contínuos, que são os atendimentos à população na área de saúde.

2.3. De acordo com os lançamentos na conta de serviços prestados - pessoa jurídica, foram efetuados pagamentos à empresa prestadora conforme planilha do ANEXO I, que faz parte do presente relatório.

2.4. Desta forma, foram lançados no aplicativo SISTEMA DE AUDITORIA FISCAL -SAFIS - sob o código de levantamento "RE" os valores mensais de R\$ 17.039,03 (dezesete mil, trinta e nove reais e três centavos) relativos à aplicação da alíquota de 11% sobre os valores mensalmente pagos à empresa contratada. Importante registrar que a base de cálculo utilizada para a aplicação da retenção de 11% foi o total do valor pago, uma vez que ficou contratualmente estipulado que seria responsabilidade da contratante o fornecimento do "*material, medicamentos, instrumentos e equipamentos que se fizerem necessários para a realização das ações*".

3 - Da aplicação da multa

3.1. Foi aplicada a multa de 75%, conforme o relatório "FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO" que faz parte do presente relatório.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou impugnação de fls. 68/79 em 29/05/2013. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Curitiba/PR, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- A fundamentação legal da imputação de débito que gerou o AI ora atacado, se fulcra no descumprimento relativo ao não recolhimento das contribuições sociais previstas no art. 31, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.212/91, regulamentadas pelo Decreto nº 3.048/99.
- De fato, o texto legal cuida do recolhimento do percentual de 11%, que deverá ocorrer no caso de CESSÃO DE MÃO DE OBRA, o que não aconteceu no caso concreto.
- O ajuste firmado, TERMO DE PARCERIA, é figura jurídica criada com o advento da Lei nº 9.790/99, regulamentada pelo Decreto nº 3.100/99. Tais normas trouxeram ao mundo jurídico uma relação que antes não existia e, por isso, ainda causa interpretações que não correspondem à inovação pretendida.
- A citada lei criou as OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), que se afiguram como uma qualificação, concedida pelo Ministério da Justiça, a entidades que desenvolvam ações voltadas às mais variadas políticas públicas sociais existentes, seguindo rigorosos critérios no processo de avaliação e qualificação, o que ocorreu com o Instituto Delta.
- A criação das OSCIP's, bem como das OS's, são resultados da evolução da Reforma do Estado, pela qual se estabeleceu a possibilidade do Estado executar serviços públicos em parceria com a sociedade civil organizada. Esse foi o

caminho buscado pelo Município, quando assinou a Parceria com o Instituto, que detinha todas as condições de funcionamento como OSCIP.

- A existência da Parceria pressupõe, de forma lógica, a utilização de mão de obra especializada em diversas áreas da saúde, o que, por si só, não caracteriza a relação como sendo contrato de cessão de mão de obra. Nem tão pouco existe uma relação contratual convencional, que seria regulada pela Lei nº 8.666/93, onde existiria uma prestação dos serviços, vinculada a uma contra-prestação com o respectivo pagamento. O Município e o Instituto, no caso desta parceria, estão do mesmo lado da relação, desenvolvendo políticas públicas de saúde, em total consonância com a legislação aplicável a espécie.

- Transcreve trecho de julgamento realizado no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro que, por unanimidade de seus membros, julgou legal Termo de Parceria mantido entre o Município de Macuco-RJ e a OSCIP INPREBS.

Tráz ainda, análise da Corregedoria Geral da União quanto à execução de programas federais, PSF e PACS, através de parceria com OSCIP, no município de Saloá/PE, que consignou através da sua equipe de inspeção:

“Conforme exposto, a contratação deve ser realizada de forma direta, com a criação de cargos ou empregos públicos, ou indireta, mediante a celebração de contrato de gestão com Organização Social ou termo de parceria com Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), nos termos da Lei nº 9.637/98 e Lei nº 9.790/99, conforme determinação ao Ministério da Saúde constante do item 9.6.1 do Acórdão/TCU nº 1146/2003 - Plenário. Mantemos o entendimento firmado na constatação”.

- Que, portanto, constata-se a possibilidade de execução dos programas de saúde através do Terceiro Setor, neste caso, sob o pálio da Lei nº 9.790/99 e Decreto nº 3.100/99, não se configurando caso de pura cessão de mão de obra.

- Diante de todo o exposto, pede o Município de Santa Maria Madalena-RJ seja recebida a presente impugnação, que deverá culminar, após detida análise de seus argumentos e fundamentos, na sua PROCEDÊNCIA e revogação da decisão de imputação de débito e suas respectivas cominações, reformando totalmente o resultado da ação fiscal e dando como REGULAR a postura do contribuinte.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Curitiba/PR julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 211/219):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CESSÃO DE MÃO DE OBRA

A cessão de mão de obra ocorre quando a prestadora de serviços coloca, à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE PRINCIPAL DA CONTRATANTE PELA RETENÇÃO DE 11% E RESPECTIVO RECOLHIMENTO.

O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra responde pela retenção de 11% sobre os valores pagos às empresas contratadas e pelo repasse à Seguridade Social, a título de antecipação de recolhimento das contribuições das empresas contratadas. (artigo 31, caput, da Lei nº 8.212/91).

OSCIP. EMPRESA. CONCEITO PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO OU IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Lei 9.790/99, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e institui e disciplina o Termo de Parceria, não prevê exclusão de tais instituições das obrigações previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 09/01/2018, conforme AR de fl. 222, apresentou recurso voluntário de fls. 224/228, em 02/02/2018.

Em suas razões, alega não ter sido levado em consideração no julgamento da impugnação o fato de que o Termo de Parceria, celebrado entre o RECORRENTE e o Instituto Delta de Amparo à Pesquisa, Educação e Saúde - IAPES, estabelece ser de responsabilidade integral do IAPES as despesas com o pagamento de pessoal, encargos sociais e obrigações contratuais decorrentes.

Menciona a Súmula 331, IV, do TST, para embasar argumentação de que sua responsabilidade na contratação de prestação de serviços é subsidiária e não solidária. Ademais, afirma que tem que ser provada, pela via judicial a conduta culposa e omissiva da Administração Pública para que possa ensejar a responsabilidade subsidiária.

Assim, não restando comprovada a culpabilidade ou omissão da Administração Municipal na fiscalização do contrato de parceria, requer seja provido o Recurso para que seja reformada a decisão de primeira instância e consequentemente anular o auto de infração.

Este processo 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 não merece conhecimento.

Conforme relatado, o RECORRENTE, em sua impugnação, limitou-se a construir sua defesa na alegação de que o ajuste firmado com Instituto Delta de Amparo à Pesquisa, Educação e Saúde – IAPES não seria contrato convencional de Cessão de Mão-de-Obra, eis que se tratou de Termo de Parceria firmado com OSCIP (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), nos termos da Lei nº 9.790/99. Desta forma, argumentou ser inaplicável ao caso concreto a retenção das contribuições sociais previstas no art. 31, § 1º e 2º, da Lei nº 8.212/91.

Contudo, ao apresentar o recurso voluntário, o contribuinte mudou a sua linha de argumentação. Abandonou a tese de que o ajuste firmado com OSCIP não poderia ser objeto de retenções das contribuições sociais e apresentou apenas dois novos argumentos de defesa, quais sejam:

- O Termo de Parceria previa a responsabilidade integral do IAPES pelas despesas com o pagamento de pessoal, encargos sociais e obrigações contratuais decorrentes, conforme cláusula terceira, alínea c; e
- De acordo com a Súmula 331 do TST, a sua responsabilidade pelo inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, seria subsidiária e não solidária, como entendeu a fiscalização. Ademais, por ser Administração Pública, deveria ser comprovada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666/93 para que possa ensejar a sua responsabilidade subsidiária.

Verifica-se que os novos – e únicos – argumentos de defesa apresentados 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, 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 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 conhecer, 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, como todas as alegações apresentadas no recurso voluntário consistem em matérias inovadoras, não merecem conhecimento a peça recursal, por tratar de temas sobre os quais não foi instaurado o litígio administrativo com a impugnação.

Portanto, não merece conhecimento o recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim