



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

Processo nº 10830.012368/2008-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.270 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

SOLIDARIEDADE. SOLIDARIAMENTE OBRIGADOS. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA. SUJEITO PASSIVO.

A notificação do sujeito passivo é requisito para a validade do lançamento. A solidariedade, nos termos do art. 124 do CTN, não se equipara à sujeição passiva e, portanto, a ciência do obrigado solidariamente não é requisito para a validade do lançamento.

DECADÊNCIA. IMPROCEDENTE.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, o recorrente não comprovou ter havido pagamento do tributo.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. CESSÃO OU EMPREITADA DE MÃO DE OBRA. SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO. NATUREZA DOS SERVIÇOS E ELEMENTOS CARACTERIZADORES A SER CONFIGURADO CONSOANTE A CAPITULAÇÃO LEGAL DEVIDA. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. AUTUAÇÃO IMPROCEDENTE.

O procedimento adotado pela fiscalização de arbitrar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias por falta de documentos necessários para análise do fato gerador deve ser excepcional, adotando critérios e elementos que possam conduzir à conclusão do auto de infração.

A natureza das atividades contratadas não é o único requisito a ser averiguado para que se dê a obrigatoriedade da retenção. Na prestação do serviço mediante cessão de mão de obra ou empreitada, deve haver necessariamente no mínimo duas situações, somatórias, para a exigência da retenção dos 11% legal exigido para que possa ser enquadrado na normal legal, consoante o fator continuidade da relação jurídica, quais sejam *i)* haver necessariamente a cessão de mão de obra nas dependências da contratante ou de terceiros; e *ii)* os serviços estarem efetivamente descritos na norma legal, sendo possível o enquadramento das atividades desenvolvidas no rol descritivo. Por fim, o quesito continuidade deve fazer parte das características do contrato estabelecido, mas que nem toda empreitada cede mão de obra, e o enquadramento da empreitada em alguns casos pode afastar a necessidade de retenção, quando se tratar de serviços de informática.

Assim, para que haja aferição indireta deve haver necessariamente o devido enquadramento legal, sob pena de causar aplicação inadequada do dispositivo legal, devendo a fiscalização respeitar o disposto no art. 142 do CTN, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, e calculando o montante do tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: *(i)* por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares; *(ii)* por unanimidade de votos, não reconhecer a decadência do crédito tributário de 2003 em relação à contribuinte; *(iii)* pelo voto de qualidade, não reconhecer a decadência em relação às responsáveis solidárias; vencidos os Conselheiros Wesley Rocha (relator), Alexandre Evaristo Pinto, Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato; *(iv)* por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital -Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior, Andréa Brose Adolfo, João Maurício Vital, Alexandre Evaristo Pinto, Marcelo Freitas de Souza Costa, Antônio Savio Nasureles, Juliana Marteli Fais Feriato e Wesley Rocha.

Relatório

O relatório elaborado pelo conselheiro que antecedeu a esse julgamento foi assertivo quanto aos principais fatos do processo, do qual passo a transcrevê-lo:

1. Trata-se de recurso voluntário interposto por STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA S.A., em

face de decisão prolatada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (DRJ/CPS), que julgou procedente o auto de infração.

2. De acordo com o relatório fiscal (fl. 23 a 29), o lançamento se deu por contribuições devidas à Seguridade Social referente ao período de 01/2003 a 12/2004, incidente sobre a retenção pela tomadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada.

3. Consta ainda do relatório fiscal que a fiscalização entendeu que há existência de grupo econômico e sujeição passiva solidária entre a recorrente e demais empresas coligadas citadas no Relatório de Vínculos.

4. Após a emissão do Relatório Fiscal, o serviço de fiscalização emitiu parecer conclusivo de folhas 58, transcrevo abaixo:

“Por equívoco deste AFRFB notificante foi incluída indevidamente a expressão "E OUTROS" na capa do AI, bem como feita menção à Solidariedade no Relatório Fiscal, todavia não foram emitidos os Termos de Sujeição Passiva Solidária, por não serem devidos, nos Termos do Artigo 178, parágrafo segundo, inciso II da IN SRP 03/2005. Sugere-se à DRJ que no julgamento de primeira instância seja incluído dispositivo saneador, excluindo formalmente a responsabilidade solidária, ou determine outro procedimento que entender mais adequado, para o completo saneamento do processo”.

5. A 9ª Turma de Julgamento da DRJ de Campinas converteu o julgamento em diligência, para que a Delegacia da Receita Federal de origem se manifestasse sobre a falta da lavratura dos Termos de Sujeição Passiva Solidária (ff. 308 a 310).

6. Em resposta a diligência, o serviço de fiscalização concluiu que é indevida a discussão sobre a questão do grupo econômico e a emissão e/ou juntada do Termo de Sujeição Passiva Solidária, devendo prosseguir normalmente os processo em nome apenas do sujeito passivo notificado STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA S.A., (itens 6 e 7 da folha 312).

7. Através do Despacho n.º 2.781 de 18 de dezembro de 2009 a 9ª Turma de Julgamento da DRJ de Campinas entendeu que há responsabilidade solidária, e que os demais integrantes respondem solidariamente, citou previsão contida na IN n.º 3/2005, artigo 179, inciso I.

8. Em cumprimento ao Despacho a Delegacia da Receita Federal em Campinas emitiu os Termos de Sujeição Passiva Solidária, para responsabilização das empresas integrantes do Grupo Econômico, a saber:

- S.G.E. STEFANINI GESTÃO EMPRESARIAL LTDA. CNPJ 03.038.591/000184;*
- STEFANINI QUALITY TOOLS CONS DE SISTEMAS LTDA. CNPJ 00.131.218/000185;*

- *STEFANINI NETWORKING CONSULTORIA DE INF. LTDA* CNPJ 01.530.329/000127;
- *STEFANINI FINANCIALS CONSEM INF. LTDA* CNPJ 04.636.720/000107;
- *STEFANINI TRAINING TREINAMENTO EM INF. LTDA.* CNPJ 05.827.610/000187.

9. A DRF cientificou os contribuintes que tempestivamente apresentaram impugnações. A 9ª Turma de Julgamento emitiu acórdão considerando improcedente às impugnações, mantendo o crédito previdenciário nos termos do voto do relator, determinando que a DRF jurisdicionante cientificasse os sujeitos passivos da decisão (ff. 725 a 749).

10. O acórdão de primeira instância referendou o lançamento fiscal e restou ementado nos termos que transcrevo abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRAZO.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o respectivo lançamento já podia ser efetuado.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. EMPREITADA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

TOMADOR. RETENÇÃO.

RECOLHIMENTO. OBRIGATORIEDADE. LANÇAMENTO.

A empresa contratante de serviços, executados mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra, deve reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida, no prazo legal, em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Sobre as contribuições sociais/previdenciárias não recolhidas incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC e multa de mora.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. O cálculo para a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado no momento do pagamento,

parcelamento ou execução do crédito, comparando-se a legislação atual e a vigente à época dos fatos geradores.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”

11. O serviço contencioso cientificou da decisão a empresa STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA LTDA, conforme comprovante de AR folha 751.

12. Inconformada com decisão que manteve o débito tributário, a recorrente apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese o seguinte:

a) nulidade do lançamento, considerando indevida a apuração por aferição indireta, por entender que todos os documentos solicitados durante o procedimento fiscal foram apresentados à autoridade fiscal, que documentos apresentados à fiscalização não foram juntados pelo auditor nos presentes autos;

b) que ocorreu a decadência do direito do Fisco de lançar os valores relativos às competências 01/2003 a 11/2003, que foi cientificada do lançamento no dia 22/12/2008, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 5 anos de acordo com o art. 150, § 4º do CTN;

c) sustenta que a fiscalização do Ministério do Trabalho concluiu que não há subordinação necessária para caracterização de relação de emprego, além de ausentes a personalidade e a habitualidade;

d) alega que não integra grupo econômico, que a apresentação de declarações de IRPJ demonstra apenas que a recorrente e as demais empresas citadas nos autos utilizam a marca Stefanini como coligada ou controlada, e esse critério não é legalmente suficiente para verificação se empresas fazem parte ou não de grupo econômico;

e) no mérito, contesta que a autoridade fiscal não observou à correta subsunção do fato à norma, no caso, ao preceito do artigo 31, § 3º, da Lei nº 8.212/91 e artigo 219, § 1º, do Decreto nº 3.048/99; para que sejam apuradas contribuições com base em referidos dispositivos legais, é imprescindível que a cessão ou empreitada de mão-de-obra fique devidamente configurada no Relatório Fiscal que der origem ao lançamento, o que definitivamente não ocorreu no caso em discussão, cita julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF;

f) indevida e descabida a aplicação da multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em razão de sua revogação pela medida provisória nº 449/2008;

13. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados a esta Câmara para apreciação do recurso voluntário”.

Após a interposição do recurso voluntário pela empresa principal autuada, diante da inclusão de terceiras empresas como solidárias para responder o débito fiscal, uma

vez que foi configurado de grupo econômico, a partir da decisão da DRJ, foi determinado por este Conselho a intimação das demais empresas do suposto grupo econômico para em querendo recorrer da decisão de primeira instância.

Assim, as empresas intimadas, apresentaram seus recursos, de forma extensa, e de maneira muito assemelhada, argumentando em síntese o seguinte:

"DA NULIDADE DO LANÇAMENTO - DA INDEVIDA APURAÇÃO POR AFERIÇÃO INDIRETA - MOTIVAÇÃO IRREGULAR

Aduzem as recorrentes que é equivocada a conclusão da fiscalização, sendo infundada a alegação da Autoridade Fiscal que aplicou a aferição indireta *"em razão das diversas irregularidades relatadas, principalmente nos Autos de Infração códigos 34 (deixar contabilizar 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**) e 38 (falta de apresentação o e/ou deficiência na documentação apresentada),"* e equivocada a constatação do Relator da 9ª Turma de que houve recusa e/ou a apresentação deficiente de qualquer documento, pois sempre apresentara os documentos os solicitados pelo fisco e que isso por si só não seria motivo de colocar como sendo do arbitramento em questão.

DA FISCALIZAÇÃO DO MINISTÉRIO DO TRABALHO

As empresas recorrentes alegam quanto às informações trazidas pela fiscalização em relação à possível fiscalização trabalhista, que a conclusão da investigação realizada pela Procuradoria Regional do Trabalho da 15ª Região, tomou depoimento de empresas que prestaram serviços a Recorrente e analisou os contratos de prestação de serviço firmados entre as partes, e arquivou as denúncias em face da Recorrente. A investigação concluiu que *"o simples fato de a Stefanini contratar empresas para a prestação de serviços determinados e específicos em sua área de atuação, dada a abrangência de seu objeto social, por si só não é capaz de configurar a fraude na relação de emprego. "(...) Em suma, entende este Parquet, s.m.j., que a investigada não detém todo o know how necessário para os serviços que **disponibiliza** ao mercado, tendo em conta que a imensa gama de peculiaridades e especificidades desse ramo de atividade, motivo pelo qual subcontrata algumas empresas especializadas para auxiliá-la no atendimento de seus clientes. "*

DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA E/OU EMPREITADA

Nesse ponto, aduzem as recorrentes que o lançamento é nulo de pleno direito, por transbordar qualquer espécie de presunção de liquidez e certeza que poderia eventualmente gozar, eis que de fato não se tomou por base nenhum documento capaz de comprovar quaisquer das infrações imputadas a Recorrente.

Seguem argumentando que *"deve ser declarada a nulidade do lançamento ora combatido, tendo em vista os vícios contidos na instrução probatória precária e insuficiente, o que, conforme visto afrontaram todos os princípios e regras que regem o ato administrativo. Ademais, deixar válida toda esta ineficácia da atividade fiscal para que permaneça o lançamento*

consubstanciado no Auto de Infração ora combatido, seria submeter à Recorrente a uma verdadeira armadilha discricionária imputando-lhe débito de forma nula, arbitrária e absolutamente desprovida de provas e, por consequência, sem o amparo legal".

Alegam que não houve a capitulação devida do dispositivo para poder se defender de forma adequada, onde o relatório fiscal teria sido precário quanto a isso.

DOS PRESTADORES DE SERVIÇO

Alegam as recorrentes que a solidariedade para fins de apuração da alíquota de 11% referente à cessão de mão de obra ou ilegal, e que não houve leitura correta dos dois únicos contratos juntados ao processo, a qual alegam o seguinte: "é importante ressaltar que a Autoridade Julgadora ocultou o objeto do citado contrato firmado entre a Recorrente e a empresa M2M, que, aliás, é denominado "*Contrato de Cooperação Comercial*" (fls. 279 a 288), e consiste na cooperação comercial entre as partes com o objetivo de prospecção e desenvolvimento de negócios de comercialização de licenças de uso dos programas pela Stefanini a seus clientes atuais e futuros e de prestação de serviços técnicos correlatos pela Stefanini e/ou pela M2M".

Por sua vez a DRJ de origem entendeu que:

"(...)

Consoante o anexo "REL LANC SERV RETENÇÃO 11%", o qual integra o presente Auto de Infração, foram diversos os prestadores de serviços, sobre os quais procedeu-se o lançamento".

À parte da controvérsia estabelecida pela Autuada em relação à natureza dos serviços tomados, é importante ressaltar que:

A uma, não há nada de estranho ao fato da fiscalização fazer referência às atividades de treinamento e ensino, uma vez que foram tomados serviços da "Stefanini Training", como se observa do correspondente relatório, o qual integra o presente Auto de Infração.

E a duas, que foram juntados contratos firmados, tão somente, com a Brothers & Others Informática Ltda. e com a M2M – Internet Marketplace Ltda. (fls. 273 a 304)".

Sobre os demais pontos, constam dos recursos:

DA DECADÊNCIA

No entendimento das recorrentes, "ocorreu a decadência do direito do Fisco lançar os valores relativos às competências 01/2003 a 11/2003, pois foi dada ciência do lançamento a Recorrente somente em 22/12/2008, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 05 anos para a constituição do crédito tributário pela Autoridade Fazendária. Assim, deve ser cancelado o

lançamento em relação às competências de 01/2003 a 11/2003, o que se requer desde já, em virtude da extinção do crédito tributário relativo a este período, pela ocorrência da decadência (nos moldes do disposto no artigo 156, V do código tributário nacional).

DO GRUPO ECONÔMICO

Segundo as recorrentes, não houve verificação quanto à existência ou não de mesma direção, controle ou administração por parte das autuadas. O critério legal para verificação se empresas fazem parte ou não de mesmo grupo econômico, portanto, não foi observado pelo Fiscal e pela Autoridade Julgadora. O critério por ele novamente adotado, participação societária como coligada ou controlada, não é legalmente estabelecido para tal verificação. Isso porque, conforme se depreende do relatório fiscal nos itens 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 e 14, o Auditor-Fiscal configurou mais uma vez a "existência" do grupo econômico na participação de uma empresa em outra, seja como coligada, seja como controlada, conforme se descreve: *(i) informa que está demonstrado nas declarações de IRPJ que as empresas relacionadas como devedoras solidárias nos autos são todas controladas pela empresa Stefanini Participações Ltda.; (ii) "o próprio nome das empresas envolvidas, todas elas utilizam a marca "STEFANINI", que é o sobrenome dos sócios fundadores da empresa fiscalizada"; (iii) "as atividades correlatas, os esforços comuns, em todos os sentidos, buscando a reunião de forças sob o mesmo comando, coordenação e controle, demonstram, inclusive nos documentos oficiais, a existência do GRUPO STEFANINI, nacional e internacional assim reconhecido, como atesta, das pesquisas efetuadas na internetf Google) "; (iv) "as empresas relacionadas como devedoras solidárias são todas controladas pela empresa STEFANINI PARTICIPAÇÕES LTDA. CNPJ 04.300.049/0001-10, que também é sócia majoritária e controladora da STEFANINI CONSULTORA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA SAS CNPJ 58.069.360/0001-20, conforme relatórios de consultas extraído do aplicativo DIPJ- Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica da Secretaria da Receita Federal do Brasil". Conforme aduzem as recorrentes, "as alegações e os elementos adicionais de prova trazidos pelo Fiscal, apenas demonstra que existe uma participação societária da Stefanini Participações Ltda. nas empresas relacionadas como devedoras nos presentes autos".*

Por fim, pedem a improcedência da caracterização de grupo econômico.

DA CAPITULAÇÃO LEGAL INDEVIDA E DO DESCABIMENTO jDE APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 35, DA LEI Nº 8.212/91 EM RAZÃO DE SUA REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008

Entendem as recorrentes que *"descabe o lançamento de ofício efetuado, inexistindo fundamento para a imposição de qualquer multa de ofício, uma vez que a aludida penalidade pecuniária constitui acessório da obrigação principal. A multa, em si mesma, segue a sorte do principal que, uma vez inexigível, acarreta inexigibilidade daquela".*

Diante das inconformidades apresentadas, esse foram os pontos atacados em todos os recursos manejados. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Wesley Rocha

As intimações das empresas interessadas foram realizadas no dia 08.11.2013, e os recursos voluntários foram apresentados em 09.12.2013, estando eles, portanto, dentro do prazo legal, bem como o recurso da contribuinte principal. Por serem tempestivos e por cumprir com as formalidades legais, deles tomo conhecimento.

Os recursos ensejam uma série de temas e argumentações, aos quais passo analisar as preliminares de forma separada.

DA DECADÊNCIA

No intuito de melhor abordar o tema, entendo por bem mitigar a análise da decadência, a fim de dar clareza e tratar do assunto de forma pormenorizada, tendo em vista que as 6 empresas interessadas alegam que o processo foi contaminado pelos efeitos desse instituto.

DA DECADÊNCIA REFERENTE À RECORRENTE PRINCIPAL

Alegam as recorrentes que *"no caso concreto é evidente que ocorreu a decadência do direito do Fisco lançar os valores relativos às competências 01/2003 a 11/2003, pois foi dada ciência do lançamento a Recorrente somente em 22/12/2008, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 05 anos para a constituição do crédito tributário pela Autoridade Fazendária"*.

Entendem que a aplicação do artigo 156, inciso V, do CTN, seria perfeitamente viável ao caso concreto, já que, segundo ela, não é possível concluir que não houve recolhimento das contribuições, ainda que parcial.

Ocorre que, nesse sentido, as recorrentes deveriam ao menos ter demonstrado de algum modo qualquer tipo de fato ou documento que ensejasse a possibilidade de análise de recolhimento ou não das referidas contribuições previdenciárias, apesar das alegações dos inúmeros documentos juntados oferecidos à fiscalização. Portanto, entendo que nesse sentido, não há provas do alegado por parte da contribuinte.

No presente caso, trata-se de autuação sobre possível retenção das contribuições previdenciárias de competência mais antiga em 01/2003, quando da constatação de prestação de serviços por outras empresas pela fiscalização, as quais já poderiam ter sido lançadas em 02/2003 e demais meses subsequentes. Portanto, o marco inicial da contagem do prazo seria no exercício seguinte, correspondente ao período de janeiro de 2004, tendo a fiscalização até 31.12.2008 para realizar a notificação do lançamento. Nesse caso, a recorrente foi intimada do auto de lançamento em 23.12.2008.

Nos termos do dispositivo do art. 173, I, do CTN, verifico a não ocorrência da decadência quanto à recorrente principal.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i)* a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou *ii)* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Portanto, a contribuinte ao ser intimada em 23.12.2008 teria interrompido o lapso temporal do prazo de cinco anos, que se findou poucos dias depois, em 31.12.2008.

DA DECADÊNCIA REFERENTE AO LANÇAMENTO QUANTO ÀS DEMAIS EMPRESAS SOLIDÁRIAS

O tema nesse sentido me parece mais sensível, e requer uma análise mais aprofundada. Senão vejamos.

As empresas recorrentes, alegam que ocorreu a decadência frente à possibilidade do fisco lançar o crédito referente ao recolhimento de 11% das contribuições previdenciárias, sob a ótica de suas possíveis responsabilizações quando da prestação de serviço, bem como da possível constatação de grupo econômico. Produzem em seus recursos os mesmos argumentos da recorrente principal, no sentido de que não é possível constatar o não recolhimento das contribuições e também não ser devido a respectiva exigência, por entenderem que não seriam solidárias pelo crédito, bem como o prazo fatal teria sido consumado ante a intimação da recorrente principal no dia 23.12.2008.

Conforme exposto no capítulo anterior o prazo do fisco teria se consumado em 31.12.2008. Pois bem, os fatos não se desdobraram exatamente nessa ordem.

Inicialmente, cumpre destacar que a decadência é matéria de ordem pública podendo ser conhecida de ofício pelo julgador. Vertente essa pacificada pela doutrina e jurisprudência. Assim, o julgador não está adstrito somente ao que as partes alegam em seus recursos, podendo, ao verificar situações diversas, proferir de ofício o saneamento do processo nas matérias de ordem pública, tendo inclusive um poder-dever consoante a interpretação sistemática da legislação em vigor ao estrito dever legal da atuação do julgador administrativo ou judicial.

Nesse sentido, o auto de infração se deu pelo não recolhimento do tributo (retenção), em razão de prestação de serviço por meio de empreitada ou cessão de mão-de-obra, onde a fiscalização constatou a ocorrência de grupo econômico, verificando em consequência a solidariedade das empresas coligadas ou controladas, conforme relatório fiscal de fls. 24/31.

Ao julgar o processo, a DRJ de origem converteu o julgamento em diligência determinando que a fiscalização se manifestasse quanto à intimação de todas as empresas consideradas solidárias ao crédito fiscal e que trouxesse maiores elementos para a análise adequada sobre a possível conjectura de configuração de grupo econômico. Por entender ser informações importantes, passo a transcrevo parte da decisão proferida nas fls. 314/316:

Tal relatório noticia a existência de *grupo econômico regular de fato*, mediante as seguintes assertivas:

i) que a empresa *STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA S/A.* é a controladora e as demais empresas, constantes da Folha de Continuação do Auto de Infração e do Relatório de Vínculos, são controladas;

ii) que tal situação foi reconhecida na Declaração IRPJ, ficha 52 – Participação Permanente em Coligadas ou Controladas, nos registros contábeis, contratos sociais, Atas, demonstrações financeiras e na internet, dentre outras fontes internas e externas; e

iii) que a empresa em questão foi autuada pela fiscalização do Ministério do Trabalho, cujas conclusões coincidem com os fatos apurados no presente procedimento fiscal.

(...)

O lançamento fiscal em análise tem como um de seus pressupostos essenciais a constatação da existência de um “*grupo econômico regular de fato*”, do que resultou a responsabilização tributária por solidariedade das entidades integrantes de tal grupo.

O Auditor-fiscal usou como fundamento da caracterização do “grupo econômico de fato” as disposições constantes do inciso IX do art. 30 da Lei nº. 8.212, de 24/07/1991.

(...)

Para a caracterização e identificação de “grupo econômico”, importa, portanto, investigar a **situação real** (verificação dos vínculos entre as empresas e das circunstâncias em que se constituíram ou realizam suas atividades) e não apenas a situação meramente formal (de estarem ou não constituídas como “grupo econômico” da forma da Lei 6.404/76).

Admitida, assim, a possibilidade jurídica dos “grupos econômicos de fato”, é necessário, pois, que seja informado, pormenorizadamente, como se verificou a caracterização de tal grupo, isto porque o relatório fiscal faz referências a certos documentos, assim como aos registros contábeis e a *outras fontes internas e externas*, porém, sem discriminação e/ou especificação dos fatos verificados.

Acrescente-se que é relatado pela autoridade fiscal que houve autuação realizada pelo **Ministério do Trabalho**, mas que não há indicação/identificação do documento lavrado ou qualquer prova nesse sentido.

(...)

Pelo exposto, VOTO no sentido de CONVERTER o presente julgamento em DILIGÊNCIA, para que a DRF de origem se manifeste, inclusive, se for o caso, sobre a lavratura dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Nota-se que, diante do lapso temporal as empresas constante do relatório fiscal, até o momento não haviam sido intimadas, sendo a Resolução de n.º 2.545 da 9ª Turma DRJ/CPS, proferida em 19 de junho de 2009.

Em resposta à diligencia solicitada, sobreveio manifestação fiscal de saneamento (fls. 317/319 do e-processo), tendo como resposta os seguintes pontos principais, assim transcrito:

Em atenção ao solicitado no despacho n. 2.545 - 9ª. Turma da DRJ/CPS - Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP), de fls. 308 a 309 (frente e verso), informamos que, devido à crítica efetuada pelo sistema SAFIS - Sistema de Auditoria Fiscal, houve impedimento do sistema na atribuição de responsabilidade solidária aos demais componentes do grupo econômico, devendo ser desconsideradas as incorreções por adição indevida da expressão "E Outros", na capa do AI - AUTO DE INFRAÇÃO de fls. 01, no cabeçalho do Relatório Fiscal de fls. 23, nos respectivos arquivos digitais desses mesmos relatórios, no cabeçalho do Anexo Digital constante do CD, denominado LANC RET bem como feita menção indevida à Solidariedade e emissão dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, no item 3 (três) Relatório Fiscal às fls. 23

2. São incorreções sem prejuízo para o sujeito passivo, que ora estamos saneando através desta Informação Fiscal, com ciência ao contribuinte, nos termos do Artigo 60 do Decreto 70.235/72.
4. Esclarecendo ao contribuinte, a explicação técnica do item anterior demonstra que o sistema SAFIS não permite a atribuição simultânea da retenção e sujeição passiva solidária aos demais integrantes do grupo econômico, no presente caso de levantamento por arbitramento.
5. Feitas esses esclarecimentos, e considerando ainda os direitos do contribuinte e o interesse público, o Notificante entende que está correta a sistemática adotada pelo sistema SAFIS, ou seja, o presente levantamento não permite, no caso do lançamento arbitrado, a atribuição concomitante de responsabilidade solidária aos demais integrantes do grupo econômico, na retenção da Lei 9.711/98, em decorrência das peculiaridades do instituto da retenção, em vigor a partir da competência 02/1999, com a aplicação da substituição tributária através do mecanismo da retenção, em sistemática especialíssima, onde o substituto tributário (tomador) é obrigado a recolher em nome e CNPJ do contribuinte (prestador de serviços).
6. No mesmo sentido da sistemática adotada no SAFIS, o artigo 178, parágrafo 2º, inciso II, da Instrução Normativa SRP 003/2005 estabelece que excluem-se da responsabilidade solidária as contribuições sociais previdenciárias decorrentes de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada sujeitos à retenção de que trata o Art. 140 da citada IN 003/2005, **que é justamente o caso do presente levantamento.**
7. **Pelas razões acima relatadas, entendemos que é indevida neste Auto a discussão sobre a questão do grupo econômico e a emissão e/ou juntada do Termo de Sujeição Passiva Solidária, devendo prosseguir normalmente os Autos em nome**

apenas do sujeito passivo notificado STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA S.A., CNPJ 58.069.360/0001-20, considerando o saneamento ora efetuado no item 1 supra e as justificativas acima.

8. **Ressalte-se ainda que o Relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, de fls. 02 a 03 foi gerado em conformidade com o entendimento deste Notificante e do sistema SAFIS, ou seja, sem a possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária aos demais integrantes do grupo econômico.**
9. Com relação à autuação efetuada pelo Ministério do Trabalho, trata-se de mera citação, visando fornecer aos Senhores Julgadores uma visão global dos fatos ocorridos na fiscalização. Referidos relatórios foram juntados nos Autos em que há correlação com os fatos geradores apurados no presente procedimento fiscal (remuneração de segurados empregados), o que não é o caso aqui, pois o presente lançamento refere-se à retenção dos 11%, nos termos da Lei 9.711/98.

Após os relatos feitos pelo fisco, percebe-se que ainda não há notificação das empresas do grupo econômico, por consequência lógica do entendimento da fiscalização.

Sobreveio então nova decisão da DRJ de origem, em 18/12/2009, conforme se constata das fls. 344/345, e que de forma diferente do relato no despacho de saneamento entendeu que:

Tal Auto foi devolvido pelo Auditor-Fiscal autuante sem a lavratura dos referidos Termos, mediante o entendimento, em síntese, de que a responsabilidade pelo crédito exigido por este Auto – relativo à retenção sobre Notas Fiscais de Serviços prestados mediante cessão de mão de obra – não se estende às empresas integrantes do Grupo Econômico, em aplicação do art. 178, § 2º, inciso II, da IN nº 3/2005:

Art. 178. (...)

§ 2º Excluem-se da responsabilidade solidária:

(...)

II - as contribuições sociais previdenciárias decorrentes de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada sujeitos à retenção de que trata o art. 140;

Ocorre que esse entendimento encontra-se equivocado. Isto porque esses dispositivos estão dispondo que **não há responsabilidade solidária**, sobre as contribuições previdenciárias oriundas de retenção, **entre o tomador e o prestador desses serviços**. Porém, a situação, no caso, é outra. Pois, estamos aqui diante de um crédito apurado em face do tomador de serviços que, por integrar um Grupo Econômico, os demais integrantes respondem solidariamente, conforme previsão contida nessa mesma IN, art. 179, inciso I. Confira:

Art. 179. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

*I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, **entre si**, conforme previsto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991; (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007) Destacamos*

Acrescente-se que essa disposição, por seu turno, tem seu fundamento de validade no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24-07-1991, como segue:

A partir daí, de forma acertada, o julgador de primeira instância toma a decisão de, enfim, intimar as empresas ligadas ao grupo econômico, para que essas possam também responder ao crédito tributário, conforme relatório fiscal proferido no início da autuação.

Assim, portanto, foram emitidas as notificações dos Termos de Sujeição Passiva para as empresas ligadas ao grupo, que restaram formalmente intimadas somente em **31.10.2011** (fls. 410/422, do e-processo).

Por outro lado, no despacho que determinou a notificação das interessadas, chamo atenção para a decisão de "*intimar em forma complementar*" para que se manifestassem ao processo, sendo que anteriormente na Resolução de n.º 2.545, o julgador pede para que o fisco "*esclareça sobre as situações de fato e as investigações sobre o grupo econômico*", pois ainda entendia faltar elementos necessários para análise do caso. Por óbvio que se tivesse elementos concretos o colegiado julgador de primeira instância teria proferido decisão. Mas por cautela, DRJ de origem preferiu manter a posição de investigação sobre os fatos.

Pois bem, esses são os fatos narrados, longos, mas essenciais para a conclusão do tema da decadência, pois em relação às empresas coligadas ao grupo entendo que estão atingidas pelo efeito do instituto em questão.

Segundo o auto de infração, o fato gerador se deu em 01/2003, com competência até 12/2004, e por erros do sistema o fisco deixou de intimar essas empresas que já constavam do relatório inicial, capa do processo como sendo "outros", e demais investigações feitas durante toda a fiscalização, deixando de emitir os termos de intimações devidas para perfectibilizar o auto de infração referente às outras devedoras solidárias.

Nesse contexto, ressalta-se que a notificação do lançamento tem o condão de dar eficácia ao lançamento, ou seja, o procedimento de envio da notificação perfectibiliza todos esses atos anteriores pré-constituídos pelo agente fiscal (auditor). Nesse sentido, Leandro Paulsen explica que:

"A notificação do lançamento ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a formalização do crédito pelo Fisco. O crédito devidamente notificado passa a ser exigível do contribuinte. Com a notificação, o contribuinte é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de execução fiscal. Ademais, após a notificação, o contribuinte não mais terá direito a certidão negativa de débitos. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Min. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que "Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica a sua vigência..." (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário e Código tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11ª Ed. Livraria do Advogado, notas ao artigo 142 do CTN). Grifei.

Assim, na demanda administrativa debruçada, entre o lapso temporal do auto de infração até a intimação das demais interessadas passaram-se mais de 7 (sete) anos, ocorrendo os efeitos da decadência, que é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que no caso seria janeiro de 2004, e janeiro de 2005, para as competências respectivas, e as empresas foram intimadas somente em 31.10.2011.

A decadência é o prazo que a Fazenda possui, revestido pelo interesse público, de lançar o crédito apurado por uma obrigação tributária não cumprida contra devedor, por meio do devido processo legal, que no caso é o próprio PAF.

O direito de lançar comporta característica "potestativa", sujeita à decadência, diferente do direito de receber o valor lançado, sujeito à prescrição, que possui atributo de receber quantia devida, líquida e certa, correspondente ao direito de recebimento de uma prestação, e nas normas tributárias impõe que seja mediante pagamento por meio de pecúnia (art. 3º do CTN).

O artigo 156, inciso V, do CTN é expresso em determinar que o crédito tributário extingue com os efeitos da prescrição ou decadência.

A falta de comunicabilidade ou entendimento diverso sobre os sistemas internos ou dispositivos legais não pode afetar o interessado, que deve ter compreensão clara sobre o que irá responder e sobre o que o Estado está a lhe exigir, bem como poderá se defender dentro do prazo legal estipulado pelo Código Tributário Nacional, que *in casu* é aquele disposto no art. 173, inciso I, e não por prazo indeterminado.

Essa Turma já teve oportunidade de se manifestar a respeito de casos semelhantes, conforme se constata de parte do voto vencedor da Conselheira Alice Grecchi, no Acórdão n.º 2301004.372, julgado em 08 de dezembro de 2015, assim transcrito:

"(...)

A Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso LV, traz a garantia expressa do exercício do contraditório e da ampla defesa, tanto no processo judicial quanto no administrativo. A efetiva comunicação à parte interessada de qualquer ato do processo afigura-se imprescindível ao exercício do direito garantido constitucionalmente.

Desse modo, é dever legal e constitucional da Administração Tributária de proceder a notificação de todos os responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, de modo que, no presente caso, ao deixar de notificá-los do lançamento, restou violada a garantia constitucional do devido processo legal, e por consequência, cerceado o direito de defesa dos interessados na condição de responsáveis solidários pelo crédito ora discutido.

Portanto, tal vício não pode ser sanado, eis que a intimação dos responsáveis tributários quando solidários é requisito intrínseco à validade do lançamento, a qual deve ser perfectibilizada dentro do prazo decadencial, de modo que o presente não subsiste por vício que acarreta a nulidade do mesmo.

Inexistindo a preempção para constituição definitiva do crédito tributário, estar-se-ia autorizando que a conclusão do procedimento administrativo tributário perdurasse indefinitivamente.

Nesse sentido, cabe transcrever excertos dos comentários ao artigo 173 do Código Tributário Nacional, extraído do Livro do

Desembargador Federal Leandro Paulsen, "Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência", 13ª edição, 2011, pag. 1262:

"Entendendo que o parágrafo único institui prazo de perempção para a constituição definitiva do crédito. "... a postulação de uma interpretação no sentido da inexistência de prazo para a conclusão do procedimento administrativo traz em si três consequências inaceitáveis, quais sejam: a) neutralização de toda a sistemática de prazos, pois estes poucos significariam, especialmente o de prescrição, se o processo administrativo pudesse demorar quinze ou vinte anos, ou mesmo indefinidamente; b) deixar a critério do credor (Fisco) a definição do momento em que tem início o prazo prescricional que correria contra ele próprio; e c) perenização das pendências, pois o contribuinte a rigor não saberia durante quanto tempo ainda poder-lhe-i-a ser exigido um tributo relativamente a um fato gerador ocorrido no passado, o que atinge o princípio da segurança das relações jurídicas.

Possibilitar que o fisco possa notificar ou intimar o contribuinte de forma indefinida, seria deixar prevalecer a insegurança jurídica nas relações do Estado e seus administrados, do qual tal premissa não é aceita em nenhum ordenamento jurídico democrático existente, e, tampouco, no sistema brasileiro, onde constam somente possibilidades taxativas em Lei, justamente para permitir a ciência e segurança das normas aplicáveis.

Por fim, verifico que, em se tratando de solidariedade em razão de grupo econômico, onde as empresas participam do fato gerador, entendo não ser possível aplicar, mesmo que de forma análoga, o disposto no artigo 125, inciso III, do CTN, onde consta *que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais*, pois aqui não teria o benefício de ordem, e todos respondem de forma direta, podendo inclusive ser de forma isolada.

A interrupção do prazo quando da notificação da contribuinte principal não poderia ser aplicado ao presente caso, pois como já dito, o procedimento é relativo ao direito do fisco lançar o crédito (direito potestativo), do qual se apura o valor líquido e certo a ser recebido, e não sobre o direito de receber quantia já efetivamente apurada, momento do qual se aplica o prazo prescricional.

Ainda, se assim o fosse, o próprio legislador teria incluído no artigo citado acima (125, I, CTN) que os efeitos da solidariedade, em favor ou contra de um dos responsáveis, também se estenderia em relação à decadência quanto à interrupção do prazo, e não somente à prescrição. Se pensar diferente, estaria-se ampliando a interpretação da norma legal nesse caso. Portanto, a preclusão da fazenda pública quanto à notificação do contribuinte se configura imperioso de aplicação à referida situação

Esse foi o mesmo entendimento do Acórdão acima citado e transcrito parte do voto vencedor, referente ao processo n.º 19563.000083/2007-74, *in verbis*:

"Por fim, esclareço que, no meu entendimento não pode ser aplicado, ainda que por analogia o art. 125, inciso III, do CTN, vez que no caso de integrar grupo econômico, conforme constatado pelo Fisco, é imprescindível que os contribuintes realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Assim, por serem solidários, sem direito ao benefício de ordem, o direito de constituir definitivamente o crédito

tributário é contado do fato gerador até a ciência do último responsável solidário, o que não ocorreu, de forma que resta fulminado pela decadência".

Nesse sentido, o fisco sabia exatamente o endereço, estabelecimento e atuação das empresas solidárias, tendo local certo e sabido, e que por um equívoco do procedimento ou interpretação das normas vigentes pela fiscalização deixou de notificar as demais empresas responsáveis.

Assim, entendo estarem decaídas relativo às competências de 01/2003 a 12/2004, de forma integral o auto de infração referente às contribuintes solidárias, caracterizadas por grupo econômico, devendo ser retirados, portanto, do pólo passivo as seguintes empresas: *STEFANINI NETWORKING COMÉRCIO E CONSULTORIA DE INFORMÁTICA LTDA*,; *S.G.E. STEFANINI GESTÃO EMPRESARIAL LTDA*; *STEFANINI QUALITY TOOLS CONS DE SISTEMAS LTDA*; *STEFANINI FINANCIALS CONSEM INFORMATICA LTDA*; *STEFANINI TRAINING TREINAMENTO EM INFORMATICA LTDA*.

Reitero que, conforme análise feita anterior, em relação à devedora principal *STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA EM INFORMÁTICA*, não é possível estender os efeitos da decadência, da qual passo a analisar os demais pontos do Recurso Voluntário.

DAS DEMAIS ALEGAÇÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

ARBITRAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR AFERIÇÃO INDIRETA E DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A técnica de aferição indireta está estabelecida no art. 33, § 3º e §6º, Lei nº 8.212/91, conforme transcrição dos dispositivos:

"Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente

devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário".

Grifei.

A fiscalização entende que, em virtude diversas irregularidades relatadas proferiu a aferição indireta, principalmente nos Autos de Infração código 34 (deixar de contabilizar 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), e código 38 (falta de apresentação e/ou deficiência na documentação apresentada), cujos relatórios fiscais foram anexados como partes integrantes do presente levantamento, devendo ser observados como um conjunto probatório, todas as irregularidades relacionadas a este procedimento fiscal.

No que tange à base de cálculo utilizada no presente auto de infração, verifica-se do relatório fiscal as seguintes informações:

13. As bases de cálculo das contribuições empresariais são as constantes do Relatório DAD – Discriminativo Analítico do Débito, entregue em meio digital à empresa, nos termos do Recibo de Arquivos em Meio Digital, conforme cópia anexa. No período 01/2003 a 12/2007 foi utilizado os Códigos de Levantamentos R01 a R09, no aplicativo SAFIS – Sistema de Auditoria Fiscal, conforme segue:

Código	Descrição	Total	CNPJ	PRESTADOR
R01	RETENCAO 11	490.238,75	4811565000100	MOURA CONSULTORIA DE INFORMATICA LTDA ✓
R02	RETENCAO 11	73.171,62	3982664000191	M2M INTERNET MARKETPLACE LTDA ✓
R03	RETENCAO 11	488.074,50	792579000172	BROTHERS E OTHERS INFORMATICA LTDA ✓
R04	RETENCAO 11	347.302,59	4811895000103	PACIFIC PROJ STRUCT FIN E DESENV LT ✓
R05	RETENCAO 11	48.621,50	1530329000127	STEFANINI NETWORKING COM CONS INF LTD ✓
R06	RETENCAO 11	6.543,19	5827610000187	STEFANINI TRAINING TREIN INFORM LTDA ✓
R07	RETENCAO 11	10.211,80	5351369000162	DEVELOP CONSULTING ✓
R08	RETENCAO 11	14.007,86	2141639000112	PARTNER SOLUTIONS SOL RED SIST C LTDA ✓
R09	RETENCAO 11	25.053,77	6056703900117	SUMA COM CONSULTORIA INFORMATICA LTDA ✓

Por sua vez a contribuinte alega que: "*todos os documentos solicitados a ora Recorrente durante o procedimento fiscal que originou o presente Auto de Infração e outros 14, foram apresentados à Autoridade Fiscal. Os referidos documentos foram juntados pelo Auditor nos Autos de Infração códigos 34 e 35, e não foram anexados a este Auto, no qual anexou apenas os Termos de Intimação de Apresentação de Documentos, fls. 10 a 16*". Aduz a recorrente ainda que: "Os "Julgadores da DRJ de origem aceitaram como verdade absoluta o disposto pela fiscalização nos Relatórios Fiscais dos Autos de Infração códigos , 34 e 35, conforme se constata no voto proferido pelo Relator do processo em primeira instância na 9ª Turma, fls. 732 a 733, que assim concluiu: "*Isto posto, diante de todas essas irregularidades (mencionadas nos Relatórios Fiscais dos Autos de Infração códigos 34 e 38), não há como negar a relação - nexa — entre as mesmas e o procedimento adotado pela fiscalização, ou seja, de efetuar o lançamento da contribuição de que trata o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 24-07-1991, ante a não apresentação dos documentos pertinentes, notadamente as notas fiscais e os correspondentes contratos de prestação de serviços.*"

Nesse sentido, a recorrente também alegou, desde sua impugnação, que não seria devido a exigibilidade do crédito em razão de suas atividades ou daquelas contratadas pela contribuinte não estarem enquadradas no disposto do artigo 31, §§3º e 4º, da Lei 8.212/91, conforme transcrição do citado artigo:

"Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do

valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974".

Visando regulamentar a Lei citada, especificamente no que diz respeito ao inciso IV, do artigo 31 (8.212/91), foi publicado o Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, por meio do artigo 219, que determinou exatamente os serviços contratados pela recorrente seriam enquadrados para fins da retenção de 11% das referidas contribuições quais sejam: *i)* atividades desenvolvidas em digitação e preparação de dados para processamento; *ii)* treinamento e ensino; e *iii)* manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos¹; conforme consta do regulamento citado.

"Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.

"Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de

¹ Consta do contrato social acostado no processo administrativo que a investigada tem como objeto social "a prestação de serviços na área de computação, manutenção, aulas, conferências, palestras, consultoria, assistência técnica, programação de software e de sistemas aplicativos, locação e fornecimentos de mão de obra".

trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII - cobrança;

VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

IX - copa e hotelaria;

X - corte e ligação de serviços públicos;

XI - distribuição;

XII - treinamento e ensino;

XIII - entrega de contas e documentos;

XIV - ligação e leitura de medidores;

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

(...)

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante EMPREITADA de mão-de-obra. Grifei".

Segundo se constata do parágrafo 3º, somente os serviços relacionados nos incisos I a V também estarão sujeitos à retenção de que trata o caput do artigo, quando **contratados mediante empreitada de mão-de-obra**.

Tenho que aqui a recorrente possui razão, pois a autuação ocorreu pela falta de retenção pela tomadora dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, e nas competências de 2003 a 2004.

Inexiste precisão dos institutos pelo fisco quanto à matéria mencionada, onde os cinco primeiros itens relacionados no art. 219 do regulamento citado acima sofrem a retenção, independente de empreitada ou cessão. Já nos demais casos, onde ocorrer a cessão de mão de obra, existe a retenção.

E esse é justamente o questionamento da recorrente em seu recurso: qual serviço deve efetivamente ocorrer a retenção? Todos, sem distinção alguma? Nesse sentido, não há como negar que as áreas de computação e programação são por demais abrangentes, existindo atualmente diversas empresas que se especializam em cada um dos inúmeros programas e softwares existentes.

No relatório fiscal não há descrição de forma exata sobre qual instituto deve ser aplicado no presente auto de infração, mencionando, inclusive, que "não faria diferença", pois em ambos casos teriam que ser recolhidos as contribuições.

Entretanto, como visto acima, somente deve sofrer a retenção pelo tomador dos serviços prestados mediante empreitada de mão de obra os cinco primeiros casos do

disposto no art. 219, §2º, do Decreto regulamentador, e o parágrafo primeiro consta que para a caracterização da cessão de mão de obra deve haver a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos.

Nesse sentido, é importante verificar os dois únicos contratos juntados ao processo, referente prestadores de serviços à recorrente, quais sejam: os realizados pelas empresas *Brothers & Others Informática Ltda.* e com a *M2M – Internet Marketplace Ltda.* (fls. 272 a 304).

Já, a DRJ de origem sobre o assunto se pronunciou na fl. 740 pelo seguinte:

"Note-se, portanto, que as condições dessa contratação, exceto o prazo de vigência que no caso é de 60 meses, guarda muita semelhança com o contrato analisado anteriormente, isto é, relativamente aos trabalhadores que são colocados à disposição da contratante, quando, então, já foram definidos os valores a serem pagos por hora de trabalho.

Tanto que a "M2M", como provedora da infra-estrutura para desenvolvimento e manutenção da aplicação globalmercatto.com, se obriga a manter equipe de desenvolvimento apta para tanto, conforme item 3 do Memorando de Entendimento, datado de 19 de julho de 2000 (fls. 273 a 277).

Enfim, ficou evidente que para a realização desses serviços a contratada colocou à disposição da contratante trabalhadores que realizam serviços contínuos. E, que, portanto, essa situação também se subsume à hipótese de que trata aquele dispositivo (§ 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991).

Entretanto, diferente do que concluiu a DRJ de origem, entendo não ser tão evidente assim a disposição de trabalhadores à contratante, pelo simples fato de haver "manutenção" do serviço prestado. Nesse mesmo sentido, pode haver *empreitada* ou *cessão* de mão de obra, e ambos apesar de semelhantes e parecidos, guardam sensíveis diferenças. Ademais, a equipe mencionada na decisão não era necessariamente para estar à disposição da recorrente principal (contratante), mas também para os clientes que ambas estariam atuando em "parceria", segundo consta do próprio termo de cooperação comercial e demais cláusulas. Inexiste possibilidade de afirmar categoricamente sobre isso nos autos diante das provas trazidas pela fiscalização.

A questão se torna em elementos interpretativos, e por um conjunto probatório trazidos aos autos ao meu ver não especifica totalmente os serviços prestados nem que haveria a referida cessão ou empreitada de mão de obra em que determinava o deslocamento necessário ao estabelecimento da contratante, ou de terceiros.

Inclusive, o contrato descreve outra situação: o de "cooperação técnica" e não de prestação de serviço (fls. 273 a 304). Mesmo que possa ser um termo transvertido em contrato de prestação de serviços, não se pode concluir 100% essa situação, há vista a boa fé contratual, e as responsabilidades que cada parte possui no negócio jurídico firmado.

Até porque no "contrato de cooperação técnica", tido como prestação de serviço pela DRJ de origem, constam as seguintes cláusulas:

4.9 - Nenhuma das partes poderá contratar funcionários ou prepostos da outra durante a vigência deste contrato e até 12 (doze) meses após a sua expiração, rescisão ou rescisip.

4.11 – Cada uma das partes arcará com todos os encargos e ônus referentes aos seus funcionários ou prepostos utilizados na execução do CONTRATO, isentando a outra parte de quaisquer pleitos ou consequências em contrário, observadas as disposições do item 4.12 seguinte.

Ainda, conforme se constata das notas fiscais juntadas nas fls. 190/267, pela empresa M2M são atividades realizadas **por meio de desenvolvimento, customização e manutenção de programas de informática**. De fato, em tese esse serviço sofre retenção nos casos de cessão de mão de obra, mas não de empreitada. A questão portanto, pode parecer controvertida, pois como dito deve haver o elemento "continuidade" e a empresa contratada deve ao menos ter um corpo técnico deslocado ao estabelecimento da contratante, fatos esses que não estão claros dos contratos juntados, apesar da quantidade de período contrato no contrato.

Nesse sentido, segundo Fábio Zambietti, "a cessão de mão de obra é a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. Já a contratação por meio de cessão de mão de obra é o contrato derivado *locatio operarum*, onde o objeto da contratação é a mão de obra. Assim, a mão de obra envolvida é a razão de ser da existência do contrato. Por outro lado, a empreitada é a *locatio operis*, contratação na qual as partes visam a uma tarefa ou obra em sentido amplo, não se restringindo à construção civil. A mão de obra é mero meio de se atingir o fim desejado pelas partes" (IBRAHIM, Fábio Zambietti, *in Curso de Direito Previdenciário*, 23ª Ed. Rev. Atua., Rio de Janeiro: Ed. Impetus, 2018, pág.364).

Ocorre que durante toda a fiscalização não ficou claro de quais serviços foram realizadas por meio de cessão de mão de obra ou a de empreitada, amplamente questionada pela recorrente em seu recurso, impugnação e demais manifestações. Urge quase como uma suplica ao julgador no sentido da recorrente aclamar um espectro aprofundado dos conceitos que seriam atividades distintas e diferentes entre si.

No amplo esforço de trazer os conceitos aqui travados, principalmente quanto às atividades constatadas, verifico que há sim distinção entre as situações levantadas no auto de infração, não sendo "mera semelhança" ou serviços prestados de maneiras parecidas.

Tanto é que a fiscalização foi instada a se manifestar sobre as possíveis retenções relativo aos processamentos de dados e demais conceitos da área de informatização, a e necessidade de retenção quando da prestação de alguns serviços. Nesse sentido, sobre os conceitos e da necessidade de retenção, tomo por exemplo da Solução de Consulta nº 253 - Cosit, 12 de setembro de 2014, que apesar de ser posterior à autuação, contribui com a elucidação dos fatos e conceitos, assim transcrita:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
RETENÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE
CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.**

Não há a incidência da retenção de contribuição previdenciária de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo da prestação de serviços de suporte técnico em programas e

sistemas de computador (softwares), em face da ausência de previsão legal.

Os serviços de instalação e de manutenção de equipamentos de informática (hardwares), quando indispensáveis ao funcionamento regular e permanente da empresa e desde que a contratada disponibilize equipe sempre pronta para atender às necessidades da empresa contratante sujeitam-se à retenção de contribuição previdenciária no percentual de 11%.

Nos casos em que os serviços sujeitos à retenção previdenciária são prestados por empresa optante pelo Simples Nacional e tributados na forma do Anexo III da Lei Complementar nº. 123, de 2006, somente tornase cabível tal retenção após a devida exclusão da empresa deste regime favorecido de tributação, conforme entendimento veiculado na Solução de Consulta COSIT nº. 18, de 2014. Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 31; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, artigo 219; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 112, 117, 118, inciso XIV, e 149.

No presente caso, verifico que há um conjunto de empresas, configurado inclusive como grupo econômico, mas que elas mesmos produzem e reproduzem os serviços contratados. Não fica claro sobre esse aspecto no relatório fiscal, e demais pontos levantados pela fiscalização sobre os serviços prestados nos contratos firmados, uma vez que também possuem atividades distintas do que simplesmente digitar ou processar dados, a exemplo de manutenção de sistemas de software.

Para corroborar com o entendimento aqui esposado, verifico outra situação semelhante, e que detalha as atividades que deveriam ocorrer retenção, conforme a Solução de Consulta nº 131 - Cosit, de 1º de junho de 2015, e que também mesmo sendo posterior ao auto de infração ajuda a trazer esclarecimentos aos fatos e objetos da autuação, mesmo que seja, nesse caso, se a contratante fosse pessoa jurídica de direito público, pois os conceitos abordados são didáticos por si só, conforme transcrição *in verbis*:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

RETENÇÃO. SERVIÇOS NA ÁREA DE INFORMÁTICA. ÓRGÃOS DO PODER PÚBLICO E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.

1. Não se aplica a retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, aos serviços de: a) desenvolvimento, aperfeiçoamento, integração e manutenção preventiva e corretiva de sistemas; b) implementação, configuração, instalação e customização de software; c) mudança de plataforma; d) catalogação federal e padronização de bens e serviços; e) migração de dados. 2. Ficam sujeitos à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, os serviços de digitação, compreendendo a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares, e os de preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de

informações, tais como escaneamento manual ou a leitura ótica, quando forem executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada não realizada nas dependências da contratada; e os de treinamento de sistemas informáticos, quando houver cessão de mão de obra.

3. A prestação do serviço nas dependências da contratada é incompatível com o conceito de cessão de mão de obra e afasta a obrigatoriedade da retenção também no caso de empreitada, por força do inciso VI do art. 149 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ainda que a natureza do serviço se enquadre nas hipóteses submetidas à retenção de que trata o artigo 117 da referida Instrução Normativa;

4. Os órgãos da Administração Pública direta, as autarquias, as fundações de direito público e as sociedades de economia mista das diferentes esferas federativas devem fazer a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços quando contratarem serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, segundo os mesmos termos da legislação aplicável às empresas em geral".

Como forma de aclarar ainda mais a conclusão do voto, transcrevo parte da trabalho feito na respectiva Solução de Consulta, onde são exaustivamente descritos os conceitos dos institutos abordados no presente julgado:

"(...)

7. Para que o contratante de determinado serviço fique obrigado a reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e a recolher a importância retida é necessário que a execução dos serviços se dê mediante cessão ou empreitada de mão de obra. Além disso, o serviço deve estar relacionado no art. 117 ou no art. 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Confira-se:

Art. 117. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam [...];

II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade [...];

III - construção civil, que envolvam [...];

IV - natureza rural, que se constituam [...];

V - digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares;

VI - preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como o escaneamento manual ou a leitura ótica.

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

Art. 118. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

I - acabamento, que envolvam a conclusão, o preparo final ou a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para o fim de colocá-los em condição de uso;

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias visando à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, compreendendo os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em paletes, empilhamento, amarração, dentre outros;

IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;

V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo contêineres ou caçambas estacionárias;

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

(...)

X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;

Art. 119. É exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 117 e 118, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 117 e 118, é exemplificativa. (original sem destaque)

8. Como se pode verificar, o artigo 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, relaciona os serviços sujeitos à retenção quando “contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada” (g.n.) e, o artigo 118, aqueles obrigados à retenção se executados “mediante cessão de mão de obra” (destacou-se).

9. Como a relação dos serviços sujeitos à retenção constante dos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, é exaustiva, tem-se, por exclusão, em razão da natureza das

atividades, que o instituto da retenção não se aplica aos seguintes serviços prestados pela Consulente: a) desenvolvimento, aperfeiçoamento, integração e manutenção preventiva e corretiva de sistemas; b) implementação, configuração, instalação e customização de software; c) mudança de plataforma; d) catalogação federal e padronização de bens e serviços; e) migração de dados.

10. Atendo-se aos artigos acima reproduzidos e à natureza das atividades executadas pela Consulente, constata-se que os serviços por ela prestados que poderiam estar sujeitos à retenção são os de digitação, compreendendo a “inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares” e os de preparação de dados para processamento “executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como escaneamento manual ou a leitura ótica”, quando executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada; e, os serviços de treinamento (de sistemas), por meio de cessão de mão de obra.

11. Vê-se que a natureza das atividades não é o único requisito a ser averiguado para que se dê a obrigatoriedade da retenção. É preciso que a prestação do serviço se dê mediante cessão de mão de obra ou empreitada. Além disso, ordena também o art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que sejam observadas as hipóteses em que a retenção não se aplica e que se encontram relacionadas no art. 149 dessa Instrução Normativa.

Cumpre distinguir, a seguir, a contratação efetuada mediante cessão de mão de obra e por empreitada.

12. O § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, assim conceitua cessão de mão de obra:

Art. 31. [...] § 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (original sem destaque)

13. Esse conceito também é apresentado pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que explicita, com maior detalhamento, os elementos objetivos dessa definição. Confira-se:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (destacou-se)

14. Segundo a conceituação acima reproduzida, pode-se dizer que ocorre cessão de mão-de-obra quando a empresa contratada cede trabalhadores, colocando-os à disposição da empresa contratante, para realizar serviços contínuos, em suas dependências ou na de terceiros. Três seriam, assim, os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja considerada cessão de mão-de-obra: a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante; b) os serviços prestados devem ser contínuos; c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros.

15. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pela conceituação normativa, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

16. Esse caráter (permanente) pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços, tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

17. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da contratante ou na de terceiros, essa caracterização não comporta dificuldade, considerando que a própria legislação buscou definir o que seria dependência de terceiro – é aquela indicada pela empresa contratante, que não seja as suas próprias e que não pertença à empresa prestadora dos serviços.

18. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratado), não há que se falar em cessão de mão-de-obra, nem ocorrerá, via de consequência, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91. 19. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

20. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores a outra, transfere à contratante a prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão,

em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede, do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

21. Enfim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disponibilização da mão-de-obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão. Nesse tipo de prestação de serviço a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo.

22. Como se disse anteriormente, a incidência da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços também ocorrerá quando a contratação se der mediante empreitada no caso dos serviços descritos no art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009. Assim, apresenta-se necessário trazer a definição de empreitada, para fins da retenção previdenciária. Observe a dicção do dispositivo conceitual extraído da Instrução Normativa nº 971, de 2009: Art. 116. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido. (grifou-se)

23. A cessão de mão-de-obra é originada do chamado locatio operarum, com característica marcante centrada na própria mão-de-obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato. Já a empreitada de mão-de-obra tem sua origem no locatio operis, contrato caracterizado quando as partes objetivam a realização de uma tarefa ou de uma obra, sendo a mão de obra apenas um meio de se alcançar o objeto almejado pelas partes.

24. A empreitada tem como característica principal a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por consequência, sua finitude. O serviço necessário para produzir o resultado apto a atender a necessidade pode ser antecipadamente dimensionado e especificado. Acrescenta-se, ainda, que, na empreitada, a relação de negócio é estabelecida entre tomador e prestador e este mantém intacto seu poder de direção, supervisão e gerenciamento da execução dos serviços, direitos estes que não são transferidos nem compartilhados com o tomador, porquanto os trabalhadores não foram colocados à disposição daquele.

25. Destaca-se, ainda, como diferença em relação à cessão de mão de obra, o fato de a empreitada poder ser realizada nas dependências do contratante, de terceiro, ou do contratado. Entretanto, o art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ao trazer as hipóteses de serviços submetidos à retenção quando realizados por meio de cessão de mão de obra ou empreitada, ordena que sejam observadas as exceções do art. 149 daquela Instrução Normativa, que assim dispõe:

Art. 149. Não se aplica o instituto da retenção:

I - à contratação de serviços prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato da categoria ou de OGMO;

II - à empreitada total, conforme definida na alínea "a" do inciso XXVII do caput e no § 1º, ambos do art. 322, aplicando-se, nesse caso, o instituto da solidariedade, conforme disposições previstas na Seção III do Capítulo IX deste Título, observado o disposto no art. 164 e no inciso IV do § 2º do art. 151;

III - à contratação de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;

IV - ao contribuinte individual equiparado à empresa e à pessoa física;

V - à contratação de serviços de transporte de cargas, a partir de 10 de junho de 2003, data da publicação no Diário Oficial da União do Decreto nº 4.729, de 9 de junho de 2003;

VI - à empreitada realizada nas dependências da contratada";

Importante mencionar que as Instruções Normativas citadas nas Soluções de Consultas são todas posteriores à época dos fatos geradores. Contudo, para interpretações dos dispositivos em comento, somente aquilo que poderia ser aplicado, entendendo ser possível a utilização do art. 106, inciso I, do CTN, quando seja norma expressamente interpretativa.

Ocorre que como já dito, não ficou claro nos contratos demonstrados que a combinação do art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, com o disposto no inciso VI do art. 149 desse ato, leva à conclusão de que ainda que o serviço realizado por meio de empreitada se enquadre, por sua natureza, no rol de hipóteses submetidas à retenção nos termos do referido artigo 117.

Assim, se deixasse de lado os contratos e apenas fosse considerado os termos lançados nas notas fiscais apresentadas, restariam ainda mais dúvidas quanto à questão de cessão de mão de obra ou somente empreitada. Nesse sentido, nos casos os serviços descritos nas notas fiscais juntadas ao processo, deve haver necessariamente duas situações, somatórias, para a exigência da retenção dos 11% legal exigido para que possa ser enquadrado na normal legal, quais sejam *i)* haver necessariamente a cessão de mão de obra nas dependências da contratante ou de terceiros; e *ii)* os serviços estarem efetivamente descritos na norma legal, sendo possível o enquadramento das atividades desenvolvidas no rol descritivo. Por fim, o quesito continuidade deve fazer parte das características do contrato estabelecido, mas que como visto, nem toda empreitada cede mão de obra, e o enquadramento da empreitada em alguns casos pode afastar a necessidade de retenção. Nesse sentido, entendendo que a fiscalização deveria ter sido mais clara e ter feito uma descrição maior dos fatos analisados.

Se por ventura, levarmos em consideração que há cessão de mão de obra, independente do contrato pactuado, não há tantos elementos nos autos, ou que sejam 100% conclusivo, que comprovam essa literalidade aplicada pela DRJ de origem ou da própria fiscalização. Teria sido prudente a fiscalização ter elaborado um pouco mais a descrição dos fatos, além dos já analisados, ou apontado de maneira mais acertada o enquadramento legal, contextualizando o diploma normativo aplicável ao caso.

Entendo que a interpretação em estender os dispositivos legais poderia configurar uma aplicação inexistente de obrigação ao contribuinte, contrariando o nosso ordenamento jurídico vigente.

Quanto à alegação da contribuinte principal que o contrato pactuado entre a recorrente e a empresa M2M seria meramente de cooperação, em nada muda o fato de haver possível cessão de mão de obra. Porém, o fisco não caracterizou com elementos mais concretos como sendo cessão ou empreitada, o que dificulta a análise na conclusão de qual efetivamente foi realizado, sendo que parte das notas fiscais levam a crer que foi realizada a manutenção de serviços.

Ainda, no sentido de verificar as informações trazidas pela recorrente, da qual informa que apresentou todos os documentos que se relacionariam aos códigos 34 e 38 dessa autuação, e que estariam juntados no processo administrativo nº 10830.012365/2008-23, nas fls. 741 a 1.105, mas que o fisco teria desconsiderado para fins de arbitramento, constatei que naquele feito foi afastada a aferição indireta, diante das inúmeras contradições encontradas naquele relatório fiscal e demais desdobramentos da fiscalização, em especial à caracterização do relação de emprego entre as empresas envolvidas.

Ressalta-se que, naquele processo, onde foi proferido Acórdão n.º 2401002.811, pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, 22 de janeiro de 2013, a autuação se deu em razão de supostos pagamentos efetuados a pessoas físicas, por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, e que teria sido imputado a caracterização do vínculo empregatício. As competências lançadas eram de 01/12/2002 a 31/12/2007. Portanto, período maior que o debatido aqui nesse feito (que se enquadram nas competências de 01/2003 a 12/2004), e que também não ficou caracterizados os elementos utilizados pela fiscalização. Ainda, a própria denúncia trabalhista foi considerada improcedente pela justiça trabalhista. Entendo ser esclarecedor a conclusão do acórdão proferido e que compreendo ser um elemento de colaboração para a conclusão dos fatos esposados nesse feito, em que pese não haver coisa julgada à presente demanda:

"Percebe-se, assim, que a fiscalização adotou a aferição indireta tendo em vista ter considerado que o contribuinte deixou de apresentar uma série de documentos que permitiriam a necessária apuração dos valores de contribuições devidas, sem, no entanto, sequer apontar em seus esclarecimentos quais seriam os ditos documentos.

Todavia, sobre o mesmo assunto, o mesmo fiscal, quando da realização do relatório fiscal inicial da infração, – o qual foi ratificado quando do relatório fiscal complementar ainda se pronunciando sobre a necessidade da adoção do procedimento de aferição indireta, já em sentido absolutamente contrário, disse que os valores constantes na contabilidade eram dados confiáveis, de modo que o lançamento efetivamente se deu sobre tais dados, mesmo que consideradas as respectivas escriturações em títulos impróprios. Vejamos:

"8. Em decorrência de todos os fatos constatados na contabilidade, documentação e relatórios da Folha de Pagamento da notificada, as contribuições previdenciárias devidas foram aferidas com base nos valores lançados em títulos impróprios de sua contabilidade, visto que apenas os valores são dados confiáveis; tomando-se também por base os relatórios extraoficiais de folha chamados pela empresa de

Relatórios de Vencimento e Descontos — Módulo e-Pagamento, apresentados espontaneamente juntamente relatórios da Folha de Pagamento do sujeito passivo e que foram anexados digitalmente do modo em que foram apresentados, ou seja, planilhas totalmente desconfiguradas, que dificultaram sobremaneira a consolidação dos dados".

Ou seja, da análise das razões adotadas para justificar o arbitramento, verifica-se delas, uma grande inconsistência. Num dado momento, o fiscal entende que a contabilidade possuía elementos que permitiam o lançamento, e faz o lançamento objetivamente sobre este aspecto, sendo que, em momento posterior, se pronuncia pela impossibilidade de adoção dos valores constantes da contabilidade pela falta da apresentação de elementos que sequer discrimina, todavia, ratificando o que descrito inicialmente.

Além disso, verifico que às fls. 1.757/2.159, existem vários emails trocados entre a empresa e o fiscal autuante, solicitando a apresentação de documentos e esclarecimentos, dentre os quais, após meses de comunicação, logo ao final do procedimento, o fiscal assim se manifestou (fls. 2.107) sobre o que ainda deveria ser apresentado Ou seja, já no final do procedimento, o auditor demonstra que entendia que a documentação apresentada pela recorrente aparentava consistência. Não se trata de aqui dizer, que mesmo em assim se manifestando, o fiscal não poderia, mais a frente, entender que a documentação não era consistente, mas que tal email, em conjunto com o relatório fiscal inicial e a falta de apontamento específico no relatório complementar de quais documentos seriam os que não permitiram a apuração dos valores, se mostra, a meu ver, como mais um elemento que demonstra a fragilidade da adoção do procedimento de aferição indireta, inclusive pela falta da apresentação completa de documentos, já que a própria fiscalização os requeria, por vezes, por amostragem, em quantidade de 01 (hum).

Concluo, portanto, que diante da clarividente divergência de informações do próprio fiscal, realmente não está devidamente justificada no relatório fiscal a necessidade da adoção do procedimento de aferição indireta, o qual, aliado aos demais elementos constantes no relatório fiscal inicial e relatório fiscal complementar, muito mais indicam que tal procedimento fora adotado, não para aferição da efetiva base de cálculo, mas sim do próprio fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas, diante do grande número de documentos apresentados pelas recorrentes, ainda em sede de ação fiscal".

Assim, de forma semelhante, mas não idêntica, compreendo que Auto de Infração tem vício material que enseja nulidade, e igualmente e mais importante a ocorrência do instituto de anulação, no que diz respeito à base de cálculo e os fatos narrados aferidos e capitularizados na norma vigente à época dos fatos geradores.

O art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, impõe os casos de nulidade conforme transcrevo abaixo:

"Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou supri-la a falta".

Nesse sentido, destoa a fiscalização com a aplicação dos dispositivos do art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I- a qualificação do autuado;

II- o local, a data e a hora da lavratura;

III- a descrição do fato;

IV- a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula". Grifou-se.

Assim, por todo o exposto, concluo, que assiste razão a recorrente devendo ser dado provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal ora autuada, sendo, portanto, desnecessário a abordagem dos demais pontos do recurso apresentado, como a Formação de Grupo Econômico de Fato e da Multa e sua Retroatividade Benigna.

Conclusão

Nessas circunstâncias, voto por CONHECER de todos os recursos interpostos para nas preliminares reconhecer a decadência quanto às empresas atribuídas como solidárias por configuração de grupo econômico, das competências 01/2003 a 12/2004, e afastar o acolhimento da decadência quanto à recorrente principal, e no mérito DAR PROVIMENTO ao recurso principal da recorrente autuada para cancelar a exigência fiscal, nos termos do voto proferido.

É como voto.

Wesley Rocha - Relator

Voto Vencedor

João Maurício Vital - Redator designado.

Embora concorde com o relator no mérito, peço vênica para divergir na questão da decadência atribuída às empresas solidárias.

O que se constata dos autos (e-fls. 404 a 409) é que as empresas SGE Stefanini Gestão Empresarial Ltda, Stefanini Quality Tools Cons. de Sistemas Ltda, Stefanini Networking Consultoria de Informática Ltda e Stefanini Financials Cons. em Informática Ltda. foram consideradas, por imposição legal, solidariamente obrigadas, em face do disposto no inc. II do art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Portanto, essas empresas não são sujeito passivo da obrigação tributária.

A tempestividade do lançamento é aferida, nos termos do inc. I do art. 173 e do art. 145 do CTN, tendo em conta a data da ciência do sujeito passivo, fato este que aperfeiçoa o lançamento e, assim, constitui o crédito tributário. O sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável, como se observa no art. 121 do CTN. No caso em tela, há um único sujeito passivo, Stefanini Consultoria e Assessoria em Informática, que, como bem destacou o relator, foi regularmente notificado do lançamento dentro do prazo decadencial.

A solidariedade decorre da lei ou do interesse comum na situação que constitua o fato gerador. O solidário não tem relação direta com os fatos que fizeram surgir a obrigação tributária, por essa razão não figura no rol dos sujeitos passivos. Portanto, por ausência de previsão legal, e a despeito do precedente citado, não posso concordar com a tese de que todos os que são solidariamente obrigados devem ser notificados do lançamento.

Dito isso, ressalto que a decadência é fenômeno que afeta o objeto e não o sujeito. O crédito tributário, se decaído, não poderá ser constituído em desfavor de qualquer dos sujeitos passivos, seja o contribuinte, seja o responsável. Não vislumbro a possibilidade de um mesmo crédito tributário, decorrente do mesmo fato gerador, encontrar-se decaído para um sujeito e, para outro, não. Admito que, em havendo múltiplos sujeitos passivos, todos devem ser cientificados do lançamento e, para efeito da decadência, considerar-se-á a data da última notificação, quando enfim se aperfeiçoará a constituição do crédito tributário. Mas esse não é o caso dos autos, onde há apenas um sujeito passivo e vários obrigados solidariamente.

Voto, pois, por não reconhecer a decadência em relação aos empresas solidariamente obrigadas.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Redator designado

